

СПЕЦІАЛЬНИЙ ФОНД БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ПЛАНУВАННЯ І ФОРМУВАННЯ

В статті розглянуто підходи до визначення економічної сутності спеціального фонду бюджетних установ, проаналізовано особливості планування і формування доходів і видатків, а також визначено шляхи удосконалення підсистеми бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду.

Ключові слова: спеціальний фонд бюджетних установ, доходи спеціального фонду, видатки спеціального фонду, власні надходження, формування доходів і видатків, планування доходів і видатків.

Спеціальний фонд або так звані довгий час «позабюджетні кошти» як особлива фінансова категорія завжди привертала увагу своєю специфікою і важливістю. При чому сьогодні, коли тривалість і глибина соціально – економічної кризи в Україні вимагає вирішення проблеми покриття дефіциту бюджету, його роль безсумнівно зростає. Історія фінансів України свідчить про те, що основні підходи до формування спеціального фонду були закладені ще в 1862 році шляхом проведення Бюджетно-фінансової реформи, основні напрямки якої визначені «Правилами про складання, розгляд, затвердження і використання розпису і фі-нансових кошторисів міністерств і Головних управлінь» відповідно до яких змінювалась в цілому схема бюджетного процесу. Зокрема, в частині управління доходною і видатковою частинами бюджету було передбачено включення до Державного розпису усіх доходів і видатків, чітко розмежування на графіки і на статті, а також виключно цільове використання відповідно до затверджених кошторисів, без визначення джерел доходів, призначених для їх покриття. А у 1865 році відбувається передача справ та капіталів губернаторським земствам, які надалі і забезпечують фінансове забезпечення вищих установ, при цьому передача капіталів здійснювалась в розрізі кваліфікаційних розрядів останніх. Так до розряду були віднесені спеціальні кошти закладів, які велися так, що видатки за означеними коштами не повинні були перевищувати суми грошових коштів, що знаходились в казначействі установи для покриття вищезгаданих доходів, всі рахунки видатків мали вестися проти рахунків доходів для запобігання виникнення можливості перевитрат спеціальних коштів [4, с. 267, 269-271].

Сьогодні спеціальний фонд - це кошти, що надходять з конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. А вже під поняттям «фонд» розуміють кошти, акумульовані на спеціальному рахунку і призначені на конкретні цілі.

Вперше так звані позабюджетні кошти установ і організацій, які утримуються за рахунок бюджету, були включені до проекту бюджету на 2000 рік. Це було необхідно умовою забезпечення прозорості бюджету, визначено Бюджетною резолюцією Верховної Ради України. Внаслідок цього доходи і видатки всіх рівнів збільшилися на 2,1 млрд. грн. Необхідно зазначити, що включення до бюджету усіх доходів, що отримуються бюджетними установами і організаціями, ні в якому разі не супроводжувалися їх вилученням. Зазначені доходи залишаються в установах чи організаціях, але видатки здійснюються через бюджет та відображаються у бюджетній звітності. Проте поділ бюджету на загальний і

спеціальний фонди спочатку не був призначений для того, щоб запровадити схему закріплення джерела доходів за статтею видатків у бюджетній системі України. Спеціальні фонди були введені з метою поліпшення звітності про використання державних коштів, які раніше спрямовувалися до численних позабюджетних фондів. Таким чином, спеціальний фонд був створений як важливий крок до підвищення прозорості у використанні державних коштів.

Як передбачено статтею 13 Бюджетного кодексу спеціальний фонд не повинен формуватися з конкретно визначених джерел надходжень і використовуватися на фінансування конкретно визначених цілей [1]. З огляду на це, важливим моментом, який варто брати до уваги, є тільки та частина коштів, має первісно адресний характер, оскільки є фактичним або потенційним результатом певних господарських дій бюджетних установ чи надходить у результаті відповідних рішень інших юридичних та фізичних осіб. Останні позиції впливають і на визначення поняття «доходи бюджетних установ» [5, с. 89].

Під доходами спеціального фонду розуміють власні надходження бюджетних установ, які виконують доповнювальну функцію по відношенню до бюджетних асигнувань і забезпечують виконання основних завдань бюджетних установ в частині не покритій доходами загального фонду [3, с. 229]. Вони відіграють роль додаткового фінансового забезпечення на виконання загальнодержавних, соціальних та інших функцій, покладених на бюджетні установи. Видатки спеціального фонду - державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Поняття "видатки" у кодексі розкривається за допомогою витрат, а витрати - за допомогою видатків. Зокрема наголошується що витрати бюджету - це видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу. А отже вони є один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [1].

Вивчення питання економічної сутності доходів і видатків спеціального фонду неможливе без урахування міжнародного досвіду. До спеціальних фондів у світовій практиці належать різноманітні автономні і приєднані бюджети, позабюджетні фонди, спеціальні кошториси і рахунки, які виконують, у першу чергу, економічну та соціальну функції. За рахунок коштів таких фондів держава надає соціальні послуги населенню, субсидії та кредити підприємствам, регулює національну економіку

тощо. У фінансових системах більшості країн світу спеціальні фонди займають вагоме місце. Обсяг акумульованих у них коштів є досить значним. У Японії зі спеціальних фондів фінансується більше половини державних видатків, у Великобританії - понад третина, а у Франції спеціальні фонди називають соціальним бюджетом, який за розміром наближається до державного бюджету.

Планування спеціального фонду кошторису бюджетної установи є досить складним процесом; воно здійснюється в одному і тому ж кошторисі, що й загального фонду, а їх облік ведеться за єдиним планом рахунків і на одному й тому ж балансі. Порядок планування доходів та видатків спеціального фонду відповідно до законодавства містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій рис. 1.

При складанні проектів кошторису зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із спеціальних фондів проектів відповідних бюджетів, включаючи планові обсяги запозичень, що надійдуть до спеціального фонду кошторису. У процесі складання та затвердження проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не плануються, проте проект кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямками їх використання [3, с. 232]. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами, що й за загальним фондом, відносно їх видатків діє та ж сама класифікація видатків за кодами економічної класифікації.

Планування доходів спеціального фонду здійснюється за допомогою таких методів: прямого розрахунку, нормативного, аналітичного, екстраполяції. Основою

кожного з цих методів є економічний аналіз, завдяки якому визначається рівень виконання бюджетних показників за минулі періоди та чинники, що впливали на них. Розрахункові показники щодо доходів планового періоду мають формуватися на підставі аналізу фактичного виконання дохідної частини кошторису стосовно доходів спеціального фонду за останній звітний період, з урахуванням очікуваного виконання за період, що передує плановому. За основу цих розрахунків беруться такі показники, як обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства. На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом їх надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Під час планування враховують те, що доходи бюджетних установ не є однорідними, зокрема, доходи спеціального фонду. Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік, а також здійснюється за видами доходів та їх джерелами, які визначаються розробленою класифікацією доходів кожної установи відповідного галузевого профілю згідно із затвердженим галузевим переліком. Під час формування показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди. Вони поділяються на власні надходження бюджетних установ та доходи за іншими надходженнями спеціального фонду.

Для формалізації результатів планування власних

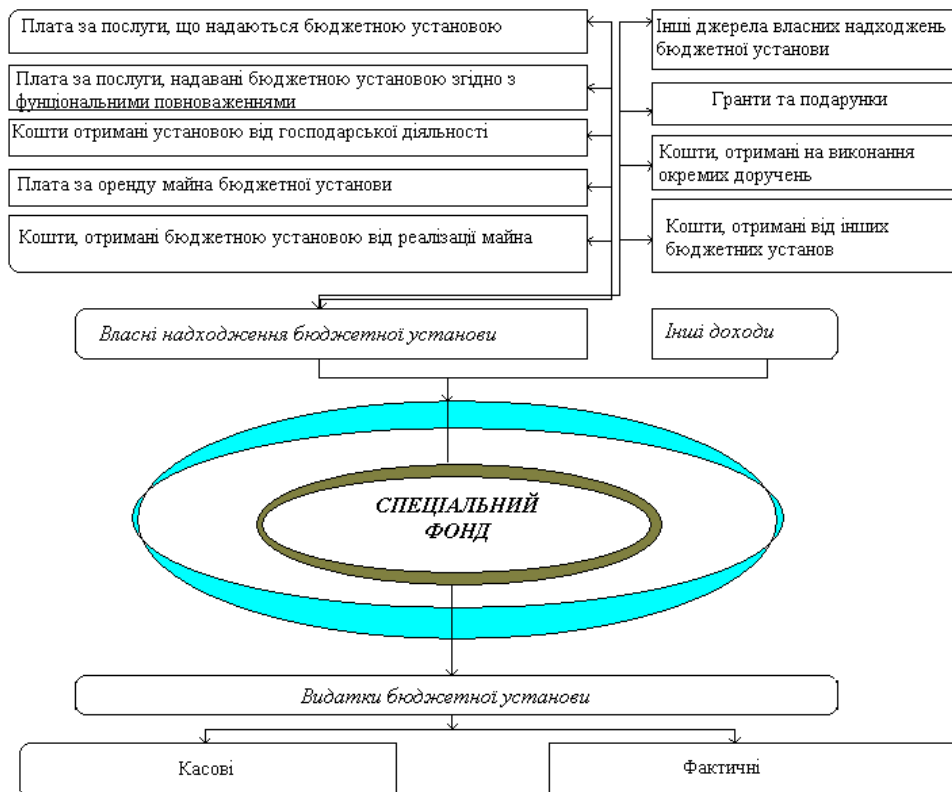


Рис. 1. Класифікація доходів і видатків спеціального фонду

доходів призначено другу складову кошторису - спеціальний фонд [3, с. 231]. Вивчення формування власних надходжень починається з аналізу джерел їх утворення. Це зумовлено тим, що формування спеціального фонду в бюджетних установах здійснюється в межах дозволених видів діяльності, які визначаються відповідними рішеннями уряду. Тому вивчення джерел їх утворення пов'язане з перевіркою правильності одержання прибутків (надходжень). З цією метою поіменовані у звіті джерела надходжень звіряються із затвердженим їх переліком. При цьому потрібно мати на увазі, що кошти, отримані установою з порушенням встановленого порядку, ліквідуються і не аналізуються [6]. Тому звертаючи увагу на особливості формування власних коштів доречно розглянути їх структуру. Таким чином, власні надходження бюджетних установ відповідно до чинного законодавства поділяються на дві групи. Першу групу утворюють надходження від плати за послуги, а друга група — інші джерела власних надходжень бюджетних установ. Цю групу утворюють кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Кожна з груп включає відповідні підгрупи. Власні надходження бюджетних установ використовуються відповідно до Закону про Державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет у розрізі таких напрямів: а) перша група: підгрупа 1 — на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням зазначених у підгрупі послуг; підгрупа 2 — на організацію зазначених у підгрупі видів діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ; підгрупа 3 — на утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ; підгрупа 4 — на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на господарські потреби бюджетних установ; б) підгрупа 2 другої групи — за спеціально визначеними напрямами у разі надходження таких коштів [2; 5, с. 89].

Особливістю при формуванні дохідної частини є те, що даний процес здійснюється на підставі розрахунків, які складаються щодо кожного запланованого на наступний рік джерела доходів. При складанні цих розрахунків враховуються такі показники:

- обсяг наданих тих чи інших платних послуг;
- розмір плати у розрахунку на одиницю показника, який має встановлюватися згідно із законодавством;
- прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення; інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання, іншого майна, що здається в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо); прогнозні надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету [6].

На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік щодо кожного джерела надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Загальна сума планових надходжень зі спеціального фонду наводиться у "Зведенні показників спеціального фонду кошторису", що додається до кошторису. Крім розрахункових показників, об'єктом планування щодо власних доходів установи є термін надходження доходів за видами. Враховуючи зазначені показники розраховують суму доходів на наступний рік за кожним джерелом надходжень з урахуванням конкретних

умов роботи установи: для вищих навчальних закладів більшість власних доходів очікуються до середини I та III кварталів; для закладів охорони здоров'я лікувально-профілактичного характеру — в зимовий, осінній, весняний періоди, санаторно-курортного типу — переважно в літній період тощо [3, с. 232].

Формування доходів, формування видатків розпочинається на етапі їх планування. За основу береться прогнозоване і очікуване виконання кошторису за попередній період; звітні дані про виконання кошторису в частині видатків, як правило за півріччя, доповнюючи оцінкою очікуваного виконання показників видатків за період, що залишився до кінця року. Аналіз звітних показників й оцінка перспективи до кінця року дають змогу визначити очікуване виконання показників виконання кошторису в розрізі видаткової частини. З одержаної суми видатків виключаються ті, які не будуть проведені у плановому році. Найважливішим принципом планування видатків спеціального фонду є дотримання пропозицій розподілу коштів з урахуванням реальної необхідності їх. Видатки спеціального фонду на наступний рік плануються з урахуванням результатів виконання кошторису бюджетної установи за попередні періоди, коефіцієнтів зростання. Це дає змогу обґрунтувати доцільність збільшення видатків спеціального фонду і правильно спланувати їх на майбутнє.

Зазначені інформаційні дані мають бути сформовані до початку процесу планування у вигляді зручних таблиць, графіків порівняння планових і фактичних показників звітних періодів, з відпрацюванням аналітичних висновків щодо кожного факту і фактора відхилення [3, с. 233]. Отже, при плануванні та використанні коштів спеціального фонду необхідно додержуватися встановлених законодавством регламентів, у тому числі щодо напрямів використання власних надходжень бюджетних установ відповідно до закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет.

Тому у сучасних умовах господарювання для бюджетних установ важливим є формування та використання різноманітних надходжень власних коштів. Вони виступають джерелом зростання їхніх фінансових можливостей, збільшення обсягу послуг, підвищення якості обслуговування виробництва і населення, а також дієвості матеріального стимулювання працівників. Проте варто зазначити, що чинне законодавство, що регламентує роботу бюджетної установи, включно із сферою управління доходами і видатками спеціального фонду, залишається декларативним і практично не застосовується. Це спричинено тим, що сьогодні стан бюджетного законодавства залишається в найкращому стані, бо знаходиться на стадії формування. Часто одне й те саме питання трактується по різному.

Опрацювання викладеного матеріалу дає змогу зробити висновок: створення спеціального фонду державного бюджету дало можливість вивести з "тіні" численні позабюджетні фонди та власні надходження (спеціальні кошти) бюджетних установ. Крім того, створення дієвого механізму інформаційного забезпечення щодо коштів спеціального фонду передбачає удосконалення підсистеми бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду, особливістю якого буде визначення належного рівня обґрунтування доходів і видатків. Зокрема, необхідне вдосконалення законодавчої бази як однієї з гарантій успішної роботи бюджетної установи; розробка помісячної розбивки у бюджетному розписі доходів спеціального фонду державного бюджету, що зменшить

прорахунки у плануванні видатків спеціального фонду бюджетних установ; удосконалення механізму руху коштів у процесі виділення запланованих бюджетних асигнувань; удосконалення механізму управління «Спеціального фонду» бюджетних установ.

zakon.rada.gov.ua/cgi.

РЕЗЮМЕ

Нечипорук Наталия

Специальный фонд бюджетных учреждений: планирования и формирования

В статье рассмотрены подходы к определению экономической сущности специальных фондов бюджетных учреждений, проанализированы особенности формирования и планирования доходов и расходов, а также определены пути усовершенствования подсистемы бухгалтерского учета доходов и расходов специального фонда.

RESUME

Nechyporuk Nataliya

The special fund of the budgetary establishments: planning and forming

Basic approaches of determination of economic essence of the special fund in the budgetary establishments, analyzed the features of planning and forming the incomes and expenditures and the determined the ways of improvement subsystem of accounting in the special income and expenditure fund of the budgetary establishments.

Список літератури

1. Бюджетний кодекс [Текст] : закон від 21.06.2001р. № 2542-III. // Офіційний вісник України. – 2001. - № 29. – 3 липня.
2. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їхнього утворення і напрямків використання [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 р. № 659. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi>
3. Свірко, С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
4. Свірко, С. В. З історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України(від середини 19 ст. до 1917 року) [Текст] / С. В. Свірко //Фінанси, облік і аудит : збірник наукових праць. - К. : КНЕУ, 2003. - Вип.5. - С. 267-273.
5. Свірко, С. В. Доходи спеціального фонду бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз [Текст] / С. В. Свірко // Вчені записки : науковий збірник. -К. : КНЕУ, 2009. - Вип. 11. - С. 89-95.
6. Про затвердження Методичних рекомендацій по інспектуванню повноти надходження та правильності використання коштів спеціального фонду [Електронний ресурс] : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 31.03.2006 №115. - Режим доступу : <http://>