

ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСУВАННЯ ТА КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НА ПРИКЛАДІ ВНЗ

Досліджується порядок і процедура надання бюджетних коштів розпорядникам 3-го рівня на прикладі ВНЗ. Визначені обсяги видатків на освітню галузь у цілому в країні, окреслена роль Державного казначейства України в удосконаленні організації процесів касового і фактичного виконання бюджету, визначені основні етапи надання фінансування по загальному та спеціальному фондах для бюджетних установ; визначені основні проблеми, з якими стикаються бюджетні установи – заклади освіти в процесі провадження своєї діяльності.

Ключові слова: бюджет, асигнування, державне казначейство, загальний фонд, спеціальний фонд, кошторис, розпорядники бюджетних коштів.

Исследуются порядок и процедура получения бюджетных ассигнований распорядителями 3-го уровня на примере высших учебных заведений. Определены объемы расходов на образовательную отрасль в целом по стране; обрисована роль Государственного казначейства Украины в усовершенствовании организации процессов кассового и фактического исполнения бюджетов; определены основные этапы получения финансирования по общему и специальному фондам для бюджетных учреждений; проанализированы основные проблемы, с которыми встречаются бюджетные учреждения – высшие учебные заведения в процессе проведения своей деятельности.

Ключевые слова: бюджет, ассигнования, государственное казначейство, общий фонд, специальный фонд, смета, распорядители бюджетных средств.

The authors researched the order and structure of budget financing receiving by 3-d level executives on institutions of higher education example. The authors defined general volume of educational expenditures overall the country; outlined the role of Government treasury of Ukraine in perfection of cash and fact execution budgets organization; defined the main stages of receiving financing by general and special funds for budget organizations; analyzed the basic problems for budget organizations – institutions of higher education in process of their activity.

Key words: budget, appropriations, government treasury, general fund, special fund, estimate, budget funds executives.

Постановка проблеми. Бюджетні установи в цілому є надмірно залежними від фінансування з державного бюджету. Звичайно, сама сутність таких установ визначає їх призначення і приписує функції, які вони виконують. Але ж, окрім фінансування за загальним фондом, існує ще й фінансування за спеціальним фондом бюджету. До 2000 р. кошти спеціального фонду не були включені до Державного бюджету України, отже, бюджетні установи мали більшу свободу дій щодо власних надходжень. Крім того, виконання бюджету здійснювалося ще й за допомогою банків. Пізніше всі кошти, що включені до кошторису бюджетної установи, були враховані і в державному бюджеті. А після переходу на казначейську систему виконання бюджету та введення єдиного казначейсько-

го рахунку, ДКУ отримало повний доступ до всіх ресурсів бюджетних установ у будь-який момент часу.

Звичайно, ця зміна сприяла підвищенню контролю за витрачанням бюджетних коштів, прозорості виконання бюджету на всіх рівнях. Однак, поряд з цим повне підпорядкування всіх ресурсів установ зменшує їх конкурентні переваги при введенні господарської діяльності.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблема бухгалтерського обліку в бюджетних установах розглянуті в працях відомих вітчизняних економістів П. Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця, І. Д. Ватулі, С. Ф. Голова, Р. Т. Джоги, І. А. Краївської, А. Н. Кузьмінського, Т. Г. Мельник, В. Матвєєвої, С. В. Свірко, Л. М. Сінельника, І. Т. Ткаченко, а особливості

обліку в установах освіти в працях Т. В. Каневої, С. В. Сисюк, В. І. Лемішовського, проблеми стратегічного управління вищим навчальним закладом розглядають Н. І. Верхоглядова, В. М. Огаренко, В. О. Желябін та інші. Більшість робіт відображає бухгалтерський облік у бюджетних установах як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю.

Бюджетні установи згідно з діючим законодавством фінансуються за рахунок Державного бюджету України через систему органів Державного казначейства України. Причому фінансування розподіляється на загальний та спеціальний фонди за ознакою приналежності надходжень.

Метою написання статті є визначення особливостей фінансування державних ВНЗ в Україні; характеристика проблем, з якими стикаються бюджетні установи – ВНЗ при існуючому порядку фінансування.

Викладення основного тексту. Освітні установи у світі не завжди мають статус бюджетних та неприбуткових. Можна виділити три основних типи фінансування вищої школи у світі:

- 1) ВНЗ, діяльність яких фінансується виключно за рахунок державних коштів;
- 2) фінансування виключно за недержавні кошти;
- 3) використання змішаного фінансування в різних пропорціях.



Рис. 1. Динаміка частки видатків на освіту в загальному обсязі видатків Державного бюджету України в 1997-2010 рр.*

* – статистичні дані щодо видатків державного бюджету України та Міністерства освіти та науки України взято з Законів України «Про державний бюджет України» за відповідні роки з 1997 по 2010 рр.;

В Україні за рахунок коштів загального фонду державного бюджету фінансується лише частина витрат установи, так звані захищені статті видатків Державного бюджету. Для ВНЗ частіше за все це: заробітна плата професорсько-викладацького складу (відповідно норм ставок ППС до кількості сту-

У багатьох країнах особливості фінансування освіти пояснюються з традиційної, історичної та соціокультурної точок зору. Всередині цих типів можливі різні комбінації факторів, які склалися в силу історичних або соціокультурних обставин, наприклад, близькість до технопарків та бізнес-інкубаторів (як у США), подальше працевлаштування випускників (як для державних ВНЗ Японії), надання можливості відстрочки оплати за навчання (Австралія, Шотландія) тощо.

Українська модель освіти здебільшого дісталася в спадок від СРСР, але нові ринкові умови вимагали введення додаткових джерел фінансування, окрім державного бюджету країни. Тому зараз в Україні присутні і чисто приватні ВНЗ, і заклади із змішаним фінансуванням, причому частка коштів приватного сектора складає від 30 % і більше. Інші засоби допомоги студентам в Україні ще не знайшли значного використання (пільгові кредити на навчання, надання відстрочки в сплаті тощо), механізм надання державних грантів також недостатньо розвинений.

Якщо проаналізувати статистичні дані по Україні, то можна зробити висновок, що видатки Міністерства освіти і науки збільшуються з року в рік, і за останні 14 років досягли максимального рівня в 6,48 % від загальних видатків державного бюджету в 2009 році, а номінально найбільшу частку по відношенню до ВВП (1,5 %) склали в депресивному 1997 р. (рис. 1 та рис. 2).



Рис. 2. Динаміка часток видатків на освіту в загальних видатках та по відношенню до ВВП за 1997-2009 рр.*

* – статистичні дані про ВВП України взято з сайту Національного банку України [1]

дентів держзамовлення); стипендія студентів, які навчаються за держзамовленням; витрати на забезпечення незахищених категорій студентів (сиріт, інвалідів, малозабезпечених, сімей з дітьми); часткова компенсація витрат на комунальні платежі установи; часткове фінансування видатків на

фундаментальні та прикладні дослідження. Фінансування ВНЗ із загального фонду здійснюється за скороченою економічною класифікацією та передбачає розподіл видатків за планом використання.

Усі інші витрати бюджетні установи несуть не за рахунок загального фонду бюджету, а за рахунок спеціального. Доходи спеціального фонду – це надходження від плати за послуги, що надають бюджетні установи згідно із функціональним призначенням; кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти та дарунки; кошти від надання в оренду майна; від реалізації майна та від господарської та виробничої діяльності.

Бюджетні установи повністю обслуговуються органами Державного казначейства України (окрім розрахунків в іноземній валюті). У цих органах вони можуть відкривати рахунки (бюджетні та небюджетні). Бюджетні рахунки відкривають щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний період. Спеціальні реєстраційні рахунки, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їхнього цільового призначення, відкривають у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів, які були одержані на виконання відповідних завдань.

По суті, бюджетні установи не мають наприкінці фінансового року нерозподіленого прибутку. Невикористані асигнування списуються ДКУ в дохід бюджету. Перевищення доходів спеціального фонду кошторису над видатками вводиться в обіг на початок наступного року за спеціальною довідкою змін до кошторису.

Фінансування бюджетних установ здійснюється через мережу органів Державного казначейства України (далі – ДКУ). Казначейство здійснює платежі за видатками державного бюджету через систему своїх органів шляхом безготівкового перерахування коштів через Єдиний казначейський рахунок (далі – ЄКР). ЄКР – це система бюджетних рахунків органів державного казначейства, що відкриті в органах казначейства за відповідними балансовими рахунками, на які зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі державного та місцевих бюджетів та надходження з інших джерел, і з яких органами Державного казначейства здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів [2, с. 84].

Нині всі бюджетні грошові надходження автоматично спрямовуються на центральний рахунок за доходами, а платежі за видатками здійснюються через 28 кореспондентських рахунків у Національному банку: один для центрального Казначейства і один для кожного з управлінь.

Для спрощення процедури обслуговування ЄКР планується організація єдиного казначейського рахунку на центральному рівні шляхом техніч-

ного злиття 28 рахунків в об'єднаний казначейський єдиний рахунок з субрахунками для кожної області, та з доступом до СЕП НБУ через розрахункові палати Нацбанку на обласному і центральному рівнях. Управління цим рахунком здійснюватиметься центральним апаратом Держказначейства [2, с. 85].

Фінансування установ з державного бюджету України тісно переплетене із самим бюджетним процесом: наперед відомо, які документи, в які строки і кому потрібно подавати для своєчасного отримання фінансування. Схема процесу фінансування бюджетної установи представлена на рисунку 3.

Фінансування бюджетних установ здійснюється виключно на підставі затвердженого в установленому порядку кошторису. Кошторис доходів і видатків – це основний документ, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ [3, с. 37]. Цей основний плановий документ надає повноваження бюджетним установам у площині отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями використання коштів для виконання функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Бюджетні установи як розпорядники коштів 3-го ступеня є учасниками бюджетного процесу, який регламентується згідно з Бюджетним кодексом України. Відомо, що Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а також контролю за виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів. До початку 2011 року діяв Бюджетний кодекс від 2001 року зі змінами та доповненнями [4].

З 1-го січня 2011 року вступив в дію новий Бюджетний кодекс [5], який включає частину попереднього документу, а також доповнений новими положеннями. В основному зміни торкаються: процедур складання, розгляду та прийняття державного та місцевих бюджетів; управління бюджетними коштами; формування місцевих бюджетів і системи міжбюджетних відносин; системи фінансового контролю; відповідальності учасників бюджетного процесу за недотримання бюджетного законодавства; повноважень Кабінету Міністрів та Верховної Ради в бюджетному процесі; бухгалтерського обліку та фінансової звітності відносно виконання бюджету. Найважливішими змінами для бюджетних установ (у т. ч. ВНЗ) є зміни в організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме – перехід на національні стандарти, які у свою чергу наближаються до міжнародних.

Порядок фінансування бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів Державного бюджету визначено «Порядком обслуговування державного бюджету за видатками», затвердженим наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89 [6].

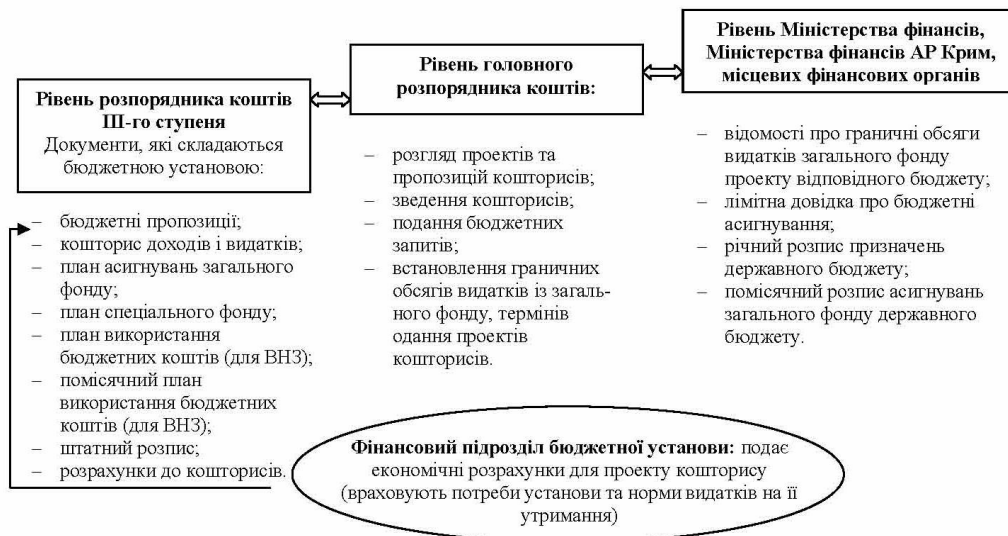


Рис. 3. Схема процесу фінансування бюджетної установи

На підставі розпорядження ДКУ суми відкритих асигнувань зараховують на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядником (за загальним і спеціальним фондами окремо).

Асигнування ВНЗ по загальному фонду бюджету отримують однією сумою на свій рахунок у казначействі, тому мають право самостійно розподіляти їх на власні потреби, хоча за сумою асигнувань затверджується відповідний план використання коштів у Міністерстві освіти і науки (якщо саме МОН є головним розпорядником для установи).

Усі суми коштів, що надходять готівкою в каси установ (і складають кошти спеціального фонду), повинні спочатку бути обов'язково зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установ, які відкриті в органах ДКУ. Після цього вони можуть витратитися за призначенням згідно з кошторисом установи.

Органи ДКУ здійснюють платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів у разі наявності відповідного бюджетного зобов'язання. Підставою для видатків розпорядників бюджетних коштів є платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та документи на підтвердження цільового спрямування коштів (договори, акти, накладні, рахунки-фактури тощо).

Розпорядник бюджетних коштів має право зазначити в платіжному дорученні дату валютування, якщо це передбачено в договорі про розрахунково-касове обслуговування. Дата валютування не вказується пізніше, ніж десять календарних днів після складання платіжного доручення та визначається в межах одного бюджетного періоду.

На реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів, що відкриваються в органах Державного казначейства, зараховуються кошти, що надходять на їх ім'я. Кожний конкретний розпорядник коштів у системі казначейства може мати декілька реєстраційних рахунків, що залежить від деталізації контролю за використанням

бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації (КПКВ).

Оплата витрат розпорядників бюджетних коштів органами Державного казначейства з реєстраційних рахунків проводиться шляхом безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, що виконали роботи чи надали послуги.

Платіжні доручення приймаються до виконання при наявності затверджених кошторисних призначень загального і спеціального фондів, помісячних планів асигнувань загального фонду, зареєстрованих боргових та фінансових зобов'язань та у межах наявності коштів за певним кодом економічної класифікації видатків відповідного реєстраційного рахунку. Здійснення видатків при казначейському обслуговуванні бюджетів схематично зображено на рисунку 4.

Проблеми, з якими стикається в ході проведення своєї господарської діяльності освітянська бюджетна установа, можна визначити наступним чином:

1. *Зменшення маневрування власними коштами (кошти спеціального фонду) після включення їх до складу Державного бюджету України.* Згідно із діючим порядком усі готівкові та безготівкові надходження бюджетних установ повинні зараховуватися на спеціальні рахунки, відкриті в органах казначейства, окрім наперед визначеного залишку готівки в касі. Порядок використання цих коштів мало чим відрізняється від порядку використання коштів із загального фонду, а саме – наперед розрахована потреба у фінансуванні на кожен місяць.

2. *Повна залежність від політичної та економічної ситуації в країні в розрізі стабільності надходжень коштів загального фонду.* Бюджетна установа на початку бюджетного процесу подає пропозиції із вказаною сумою прорахованих потреб у фінансуванні на наступний бюджетний період. Після загального зведення всіх бюджетних пропозицій і повного узгодження величини фінан-

сування, до бюджетних установ доводяться граничні обсяги видатків за загальним фондом державного бюджету. Граничні обсяги не завжди відповідають заявленим бюджетним пропозиціям. Тобто, бюджетна установа має бути готовою до того, що за рахунок загального фонду будуть профінансовані не всі прогнозовані видатки. Таким чином, фінансування перекладається на спеціальний фонд. Але навіть затверджена сума видатків за-

гального фонду не завжди означає 100 % виконання бюджету за видатками. Величина видатків загального фонду державного бюджету може бути скоригована відповідно до реального обсягу надходжень державного бюджету. Тому певні заплановані статті видатків можуть бути недофінансовані. Це вплив зовнішнього по відношенню до бюджетної установи середовища. Обставини, на які вона не може вплинути, певний ризик діяльності.



Рис. 4. Схема здійснення видатків при казначейському обслуговуванні бюджетів

3. *Неможливість точного прогнозування майбутніх потреб у фінансуванні (контингент тощо) через регламентовані строки бюджетного процесу.* Бюджетні установи повинні подавати свої бюджетні пропозиції в липні місяці. Для вищих навчальних закладів – це означає досить складну проблему, а саме: неспівпадіння навчального та фінансового року вимагає прогнозувати набір студентів на наступний навчальний рік у той час, коли ще не здійснено набір у поточному році (в вересні). Тобто, точність таких прогнозів погіршується. Звичайно, такі проблеми характерні лише для галузі освіти, інші установи напряду не прив'язані до певних періодів, окрім календарного року.

4. *Неспівпадіння реального рівня фінансової незалежності ВНЗ із задекларованими намірами.* У програмі економічних реформ «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» на 2010-2014 рр. [7, с. 32], яка розроблена Комітетом з економічних реформ при Президенті України вказуються основні напрямки розвитку галузі освіти, а саме: по-перше, удосконалення системи управління освітою передбачає підвищення самостійності навчальних закладів у розпорядженні фінансовими ресурсами; по-друге, підвищення ефективності фінансування освіти передбачає розширення можливостей навчальних закладів залучати додаткові кошти за рахунок легалізації інституту «ендавменту» – благодійних цільових некомерційних фондів; використання грантової підтримки дослідних проектів та освітніх інновацій; розширення списку платних послуг, що надаються за навчальними закладами. Таким чином, підвищення самостійності ВНЗ у розпорядженні фінансовими ресурсами означає або їх виключення з Державного бюджету України, або

залучення інших механізмів, про які ще не оголошено. Так само і з коштами ендавменту – чи будуть вони включатися до спеціального фонду кошторису, і тим самим до коштів державного бюджету.

5. *Значна розпорошеність у підпорядкуванні закладів освіти, що зменшує можливості управління та контролю над їх діяльністю єдиним розпорядником чи іншим органом.* Кошториси вищих навчальних закладів затверджують розпорядники коштів вищого порядку – галузеві міністерства і відомства, Міністерство освіти і науки України. Отже, не існує єдиного розпорядника бюджетних коштів для освітньої галузі. Недосконалість управління системою ВНЗ характеризується розпорошенням її за підпорядкуванням, зокрема: на початок 2009/10 навчального року у сфері управління Міністерства освіти і науки України перебувало 293 ВНЗ I-IV рівнів акредитації, Міністерства охорони здоров'я України – 56, Міністерства аграрної політики України – 47, Міністерства культури і туризму України – 35, Міністерства транспорту та зв'язку України – 20, Міністерства внутрішніх справ України – 13, Міністерства України у справах сім'ї, молоді та спорту – 10, Державного комітету лісового господарства України – 8, по 5 ВНЗ I-IV рівнів акредитації підпорядковані Міністерству оборони України і Міністерству праці та соціальної політики України. 169 ВНЗ I-IV рівнів акредитації перебувають у сфері управління інших міністерств (відомств) [8, с. 49].

Висновки. Бюджетні установи мають високу залежність від наказів Державного казначейства України та Кабінету міністрів України в розрізі вільного розпорядження власними коштами (надходженнями за спеціальним фондом бюджету). Відокремлення коштів за спеціальним фондом від

коштів Державного бюджету, а також переведення їх з обслуговування держказначейства до інших банківських установ дасть змогу збільшити ефективність господарської діяльності бюджетних установ, а також підвищити їх фінансову автономію.

Для підвищення керованості, прогнозування та контролю в процесі витрачання бюджетних ресурсів на освітню галузь необхідно здійснити центра-

лізацію головних розпорядників коштів на рівні одного міністерства (МОН України).

У зв'язку із проблемою неспівпадіння навчального та фінансового років, покращити прогнозування майбутніх потреб у бюджетному фінансуванні установ освіти можна шляхом перенесення строків подання бюджетних пропозицій такими установами освіти з липня на вересень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Валовий внутрішній продукт України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua/Statist/macro.htm>.
2. Казначейська система : [підручник] / Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. – Тернопіль, 2002. – 394 с.
3. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування ; за ред. В. І. Лемішовського. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
4. Бюджетний кодекс України. Закон від 21.06.2001 року №2542-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi%3Fnreg%3D2542-14>.
5. Бюджетний кодекс України. Кодекс від 08.07.2010 року №2456-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi%3Fnreg%3D2456-17>.
6. Наказ Державного казначейства України від 25.05.2004р. №89. «Порядок обслуговування державного бюджету за видатками» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi%3Fnreg%3Dz0716-04>.
7. Програма економічних реформ «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» на 2010-2014 рр. – 87 с.
8. Міністерство Економіки України. Цілі Розвитку Тисячоліття – Україна 2010. Національна доповідь. – Київ, 2010. – 108 с.

Рецензенти: Горлачук В. В., д.е.н., професор;
Белінська С. М., к.е.н., доцент.

© Норд Г. Л., Руденко Н. О., 2011

Стаття надійшла до редколегії: 126.04.2011 р.