

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**РУДЕНКО НАТАЛІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА**

УДК 657.31:657.05:378 (043.3)

**ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ  
СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ  
ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2014

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Чорноморському державному університеті імені Петра Могили Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник** кандидат економічних наук, доцент  
**Норд Ганна Леонідівна,**  
Чорноморський державний університет  
імені Петра Могили,  
директор Інституту післядипломної освіти

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Свірко Світлана Володимирівна,**  
ДВНЗ “Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана”,  
професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних  
установах та економічного аналізу, директор Інституту  
обліку

кандидат економічних наук  
**Тищенко Тетяна Яківна,**  
Головне управління статистики у Житомирській області  
Державної служби статистики України,  
головний спеціаліст економіст відділу планування й  
аналізу використання фінансових ресурсів та договірної  
роботи управління фінансово-економічного забезпечення,  
бухгалтерського обліку та звітності

Захист відбудеться “29” травня 2014 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103

Автореферат розісланий “23” квітня 2014 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., доц.

О.А. Лаговська



## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** За даними Державної казначейської служби України кількість установ, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, складає близько 5% від усіх установ та організацій в країні, однак такі установи мають досить велике значення для економіки та суспільства, оскільки вирішують соціально значущі завдання, які не здатен розв'язати ринок. Освіта належить до пріоритетних напрямів державної політики і завдяки функціонуванню державних вищих навчальних закладів (далі – ДВНЗ) держава має можливість впливати на сферу вищої освіти та регулювати її.

Однак, на сьогодні рівень наповнення державного бюджету не дозволяє фінансово забезпечувати потреби ДВНЗ в повному обсязі. Відповідальність за повноцінне фінансове забезпечення основної діяльності частково перекладено на самі ДВНЗ завдяки дозволу надавати платні послуги, надходження від яких формують дохідну частину спеціального фонду. Частка таких надходжень для установ, що відносяться до мережі Міністерства освіти і науки України складає 33% згідно даних, що містяться в додатку до Закону України “Про державний бюджет України на 2013 рік”.

В умовах функціонування механізму фінансового забезпечення, при якому видатки діяльності таких установ покриваються з двох джерел (за рахунок бюджетних асигнувань та власних доходів), послуги, що надають ДВНЗ мають форму змішаного суспільного блага. Враховуючи набуття освітнім простором ринкових рис, можна констатувати посилення конкурентних тенденцій між суб'єктами такого ринку і підвищення ролі ефективного управління наявними у ДВНЗ фінансовими ресурсами. Оскільки в розпорядженні ДВНЗ знаходиться значна частина фінансових ресурсів, то їх раціональне використання необхідно як для самої установи, так і для держави в цілому.

Однак, на сьогодні в ДВНЗ відсутня система, яка б надавала комплексну інформацію про структуру власних доходів та видатків за видами діяльності, структурними підрозділами, продуктами та послугами, що зменшує обґрунтованість управлінських рішень та ефективність використання коштів спеціального фонду.

Проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах розглянуті в працях відомих вітчизняних вчених Л.В. Гізатуліної, С.Ф. Голова, Р.Т. Джоги, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, О.В. Заячківської, Є.В. Калюги, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, І.О. Кондратюк, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Т.Я. Тищенко, А.І. Фаріон, І.Д. Фаріона, а особливості обліку в ДВНЗ в працях Т.В. Канєвої, Т.М. Кондрашової, В.І. Лемішовського, С.В. Сисюк, проблеми стратегічного управління ДВНЗ розглядають Н.І. Верхоглядова, В.О. Желябін, В.М. Огаренко.

Існування окремих проблем і суперечностей в системі фінансового забезпечення ДВНЗ та бухгалтерського обліку коштів спеціального фонду зумовило актуальність проведеного дослідження. Дане дослідження покликано довести, що зміни в деяких елементах організації та методики бухгалтерського обліку операцій з коштами спеціального фонду дозволять значно підвищити фінансове забезпечення установ, їх керованість та покращити якість управлінських рішень, які приймаються.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Чорноморського державного університету імені Петра Могили за темою “Фінансово-економічне забезпечення розвитку виробничої та соціальної сфери України” (номер державної реєстрації 0111U008932). В рамках наукової теми автором досліджені питання організації і методики обліку доходів та видатків спеціального фонду, надані рекомендації щодо шляхів підвищення ефективності використання власних доходів ДВНЗ.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є удосконалення елементів організації та методики бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду, визначення резервів ефективного використання власних доходів у ДВНЗ.

Для досягнення поставленої мети послідовно розв'язано такі основні завдання:

- уточнити понятійний апарат бухгалтерського обліку, який використовується в процесі виконання кошторису, в контексті реалізації функцій бухгалтерського обліку в ДВНЗ;
- удосконалити існуючу класифікацію доходів та видатків спеціального фонду згідно із специфічними особливостями ДВНЗ та принципами, закладеними в стандартах обліку в державному секторі для отримання обґрунтованої інформації щодо результатів діяльності установи та її підрозділів;
- уточнити сутність та види центрів фінансової відповідальності (далі – ЦФВ) в ДВНЗ та розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку для процесів внутрішнього перерозподілу доходів і видатків між такими центрами;
- запропонувати нові субрахунки до рахунків доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ для методичного забезпечення процесів обліку відповідно до нових ознак класифікації доходів та видатків спеціального фонду;
- розробити методичний підхід до визначення фінансових результатів діяльності ЦФВ в цілому та за продуктами і послугами, враховуючи специфічні особливості ДВНЗ;
- удосконалити наявне внутрішнє нормативне забезпечення облікового процесу, а також розробити нові положення для забезпечення функціонування ЦФВ та бюджетування їх діяльності в межах ДВНЗ;
- розробити методичні засади оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ в цілому та в розрізі переліку продуктів і послуг, які вони надають.

*Об'єктом дослідження* є господарські операції, пов'язані з процесами отримання доходів та здійсненням видатків за коштами спеціального фонду ДВНЗ, що підлягають бухгалтерському відображенню.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних, організаційних аспектів бухгалтерського обліку доходів і видатків спеціального фонду ДВНЗ.

**Методи дослідження.** В процесі дослідження були використані такі методи та прийоми: аналіз – при дослідженні реалізації функцій обліку в ДВНЗ, балансування – при врівноваженні доходів і видатків ЦФВ; при уточненні ознак класифікації доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ – конкретизація; системний аналіз – для виділення ЦФВ як квазіринкових одиниць в межах ДВНЗ враховуючи фактори зовнішнього та внутрішнього середовища та аналогія – при перенесенні на центри відповідальності ДВНЗ ознак ринкових суб'єктів; метод дедукції – для переходу від доданої ознаки класифікації доходів і видатків спеціального фонду до конкретних

субрахунків для обліку таких доходів і видатків; моделювання – при визначенні порядку розрахунку відсотку накладних видатків з урахуванням структури діяльності ЦФВ ДВНЗ, при формуванні критеріїв системи оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ та їх продуктів і послуг, а також при розробці форм внутрішньої звітності для ЦФВ; метод абстрагування – при розробці уніфікованих рекомендацій до складання положення про ЦФВ без врахування особливостей діяльності кожного з них.

*Інформаційною базою* дослідження є відповідні законодавчі та правові акти; фундаментальні положення теорії бухгалтерського обліку; наукові праці провідних вчених з обліку в бюджетних установах, управління доходами та видатками спеціального фонду ДВНЗ; офіційні матеріали Державного комітету статистики України, Державної казначейської служби України та громадських організацій (Internet-видання); статистична інформація, яка характеризує обсяги фінансового забезпечення вищої освіти в Україні; матеріали міжнародних науково-практичних конференцій.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці методичних засад бухгалтерського відображення процесів перерозподілу внутрішнього фінансового забезпечення між підрозділами ДВНЗ, а також науковому обґрунтуванні методичних підходів до визначення фінансового результату та оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ в цілому та за кожним продуктом і послугою, що дозволить підвищити ефективність та обґрунтованість прийняття управлінських рішень. Основні результати проведеного дослідження, яким характерна наукова новизна, полягають у наступному:

*удосконалено:*

□ методичне забезпечення бухгалтерського обліку доходів і видатків спеціального фонду ДВНЗ через формування нових субрахунків до існуючих рахунків обліку доходів та видатків, що передбачає для рахунків 71 “Доходи спеціального фонду” та 81 “Видатки спеціального фонду” три рівні деталізації: на першому рівні – вид діяльності (за контрактне навчання, за додаткові навчальні послуги, інші курси тощо); на другому рівні – місце отримання доходів та здійснення видатків (факультети, інститути, департаменти); на третьому рівні – конкретні освітні, наукові послуги (за програмами підготовки бакалаврів, спеціалістів, магістрів визначеного ЦФВ); для рахунку 72 “Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт” один рівень деталізації – за конкретними виробленими продуктами, що дозволяє отримати нову структуру облікової інформації щодо доходів і видатків ЦФВ від навчальної, наукової та господарської діяльності;

□ методичний підхід до визначення фінансового результату діяльності ЦФВ шляхом відокремленого обліку на внутрішніх рахунках доходів від реалізації кожного продукту і послуги підрозділу за визначений період, розподілу прямих видатків між ЦФВ, які приймали участь у створенні продукту, послуги за КЕКВ 2110 та 2120, визначення відсотку накладних видатків в залежності від обсягу прямих видатків ЦФВ для отримання облікової інформації щодо структури видатків підрозділів установи в розрізі КЕКВ та виявлення збиткових для ДВНЗ продуктів та послуг;

□ підходи до організації методичного забезпечення облікового процесу та праці персоналу бухгалтерської служби через: розробку внутрішнього Положення “Про ЦФВ” та “Про бюджетування”, які включають розподіл повноважень, мотивацію та

відповідальність керівництва ЦФВ, структуру та технологію складання бюджетів, порядок подання управлінської звітності ЦФВ за запланованими та виконаними доходами і видатками спеціального фонду та форми управлінської звітності (а саме: бюджети планових доходів, поточних та капітальних видатків по спеціальному фонду в розрізі ЦФВ, звіти про виконання бюджету за доходами та видатками по спеціальному фонду центром відповідальності); уточнення елементів існуючого Положення “Про бухгалтерську службу ДВНЗ” та Наказу “Про облікову політику” через визначення структури та повноважень облікового апарату в зв’язку із впровадженням елементів управлінського обліку в умовах бюджетування в ДВНЗ;

□ методичні засади оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ (з використанням даних внутрішніх рахунків, розроблених та уточнених форм звітності, порядку визначення фінансового результату діяльності ЦФВ) на основі створеного методичного забезпечення обліку процесів внутрішнього перерозподілу коштів спеціального фонду для ухвалення управлінських рішень щодо вдосконалення структури ЦФВ в ДВНЗ та асортименту їх продуктів і послуг;

*дістало подальший розвиток:*

□ уточнення понятійного апарату в частині трактування понять: “спеціальний фонд бюджетної установи”, “видатки спеціального фонду бюджетної установи”, “доходи спеціального фонду бюджетної установи”, які враховують реалізацію аналітичної, захисної, інформаційної, контрольної, науково-пізнавальної та прогностичної функцій обліку і виступають основою для надання рекомендацій з удосконалення методичного забезпечення та організації бухгалтерського обліку в ДВНЗ;

□ класифікація доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ на основі ієрархії: згідно принципів, закладених в стандартах обліку для державного сектору, розширено ознаку класифікації “доходи від операцій обміну” в частині доходів, отриманих за видами діяльності – надання освітніх, наукових та інших послуг; в частині “доходів від необмінних операцій” запропоновано зараховувати надходження за грантами до доходів від надання наукових послуг в межах операцій обміну; на основі особливостей ДВНЗ запропоновано ознаку за місцем отримання доходів та здійснення видатків (ЦФВ, які надають освітні, наукові, інші послуги або обслуговуючі ЦФВ); додано ознаку класифікації доходів та видатків за продуктами і послугами, які надаються підрозділами (освітня, наукова послуга, продукт), що дозволило запропонувати зміни до існуючих рахунків обліку доходів (у вигляді нових субрахунків) та виділити нові внутрішні рахунки для обліку доходів, видатків та фінансових результатів для кожного ЦФВ;

□ сутність ЦФВ як самостійних квазіринкових одиниць в межах ДВНЗ, які мають власний бюджет, повноваження та відповідальність за його виконання, а також запропонована класифікація таких центрів (ЦФВ, що надають ліцензовані освітні та наукові послуги; що надають інші послуги; обслуговуючі підрозділи), що дозволило розробити методичне забезпечення обліку процесів збалансування доходів і видатків спеціального фонду на двох рівнях: внутрішній перерозподіл фінансових ресурсів між ЦФВ шляхом введення нових внутрішніх рахунків для обліку доходів та видатків підрозділів, розрахунків між ними та фінансових результатів; та зовнішнє розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду ЦФВ (для відображення сум

розміщених депозитних вкладів, нарахованих та отриманих відсотків запропоновано нові субрахунки до реєстраційних, поточних рахунків та рахунків обліку доходів).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці рекомендацій з удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ як основи прискорення обробки та представлення економічної інформації для прийняття управлінських рішень. Основні наукові результати доведені до рівня конкретних розробок та впроваджені в діяльність таких організацій та установ, а також в навчальний процес:

□ пропозиції щодо удосконалення управлінського циклу ВНЗ (в частині удосконалення планування діяльності установи через розробку обліково-аналітичного забезпечення механізму управління доходами та видатками спеціального фонду ДВНЗ) (Всеукраїнська громадська організація “Асоціація Університетів України” (довідка № 1-30/07/13 від 30.07.2013 р.));

□ пропозиції щодо удосконалення організаційної та методичної складових обліку доходів та видатків спеціального фонду (Чорноморський державний університет імені Петра Могили (довідка № 03/-1225 від 31.07.2013 р.));

□ пропозиції з удосконалення навчальних програм і навчально-методичного забезпечення дисциплін “Облік в бюджетних установах”, “Управлінський облік”, “Облікова політика підприємства” (Чорноморський державний університет імені Петра Могили (довідка № 03/-12124 від 31.07.2013 р.));

□ пропозиції щодо виділення в структурі установи ЦФВ, впровадження бюджетування в їх діяльності за коштами спеціального фонду згідно з розробленим внутрішнім Положенням “Про бюджетування”, визначення фінансового результату та ефективності діяльності ЦФВ, облікового забезпечення механізму розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду на депозитному вкладі (Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова (довідка № 10/02 від 01.10.2013 р.)).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Концептуальні і практичні розробки та пропозиції дисертаційної роботи належать особисто автору. Основні ідеї та положення дисертаційної роботи опубліковано у наукових працях. З наукових публікацій, які видано у співавторстві, в дисертаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, що є результатом особистих досліджень здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Результати наукових досліджень, що викладені в дисертаційній роботі, оприлюднені на 6 міжнародних науково-практичних конференціях, що відображені в публікаціях [9-14].

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 18 наукових праць загальним обсягом 8,92 друк. арк. (особисто автору належить 8,38 друк. арк.), у тому числі: 1 стаття в науковому періодичному виданні інших країн, 7 наукових статей у фахових виданнях України, 4 статті в інших наукових виданнях та 6 тез доповідей на конференціях. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації викладено на 197 сторінках друкованого тексту. Робота містить 32 таблиці на 16



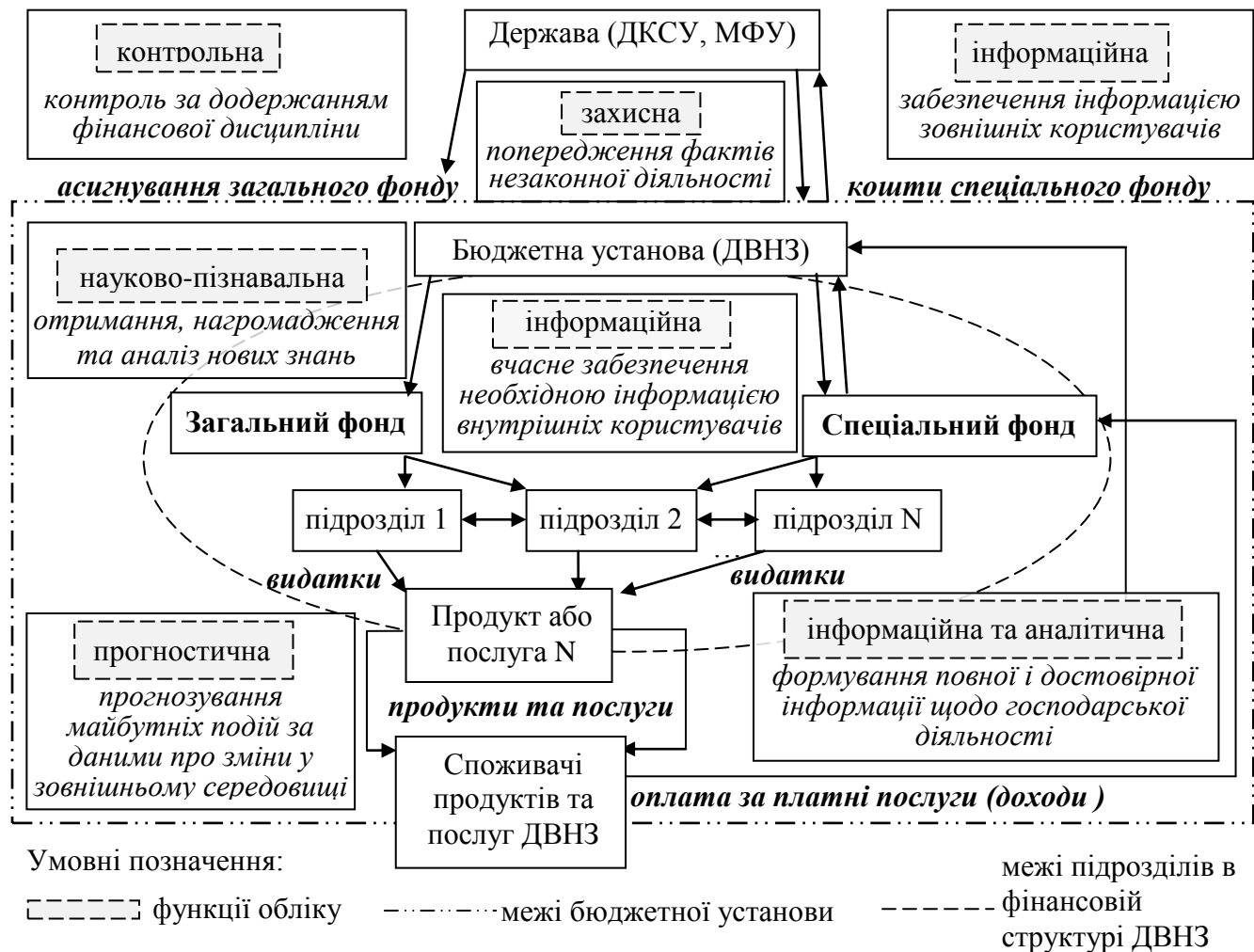
сторінках, 56 рисунків на 25 сторінках, 25 додатків на 50 сторінках. Список використаних джерел нараховує 190 найменувань і розміщений на 21 сторінці.

### ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, теоретичне і практичне значення сформованих пропозицій.

Перший розділ **“Теоретичні основи обліку доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ”** присвячено дослідженню сучасних підходів до трактування сутності понять “спеціальний фонд”, “доходи” та “видатки” спеціального фонду бюджетної установи, визначенню специфічних ознак, особливостей та структури фінансового забезпечення ДВНЗ в Україні та світі, обґрунтуванню принципів виділення ЦФВ в структурі ДВНЗ, що знайшло своє відображення при уточненні класифікації доходів і видатків спеціального фонду як основи формування методичного підходу до їх бухгалтерського обліку.

При дослідженні особливостей бухгалтерського обліку в бюджетних установах виділені основні його функції, які реалізуються в державних ВНЗ: аналітична, захисна, інформаційна, контрольна, науково-пізнавальна та прогностична (рис. 1).



**Рис. 1.** Реалізація функцій бухгалтерського обліку в контексті фінансової структури ДВНЗ

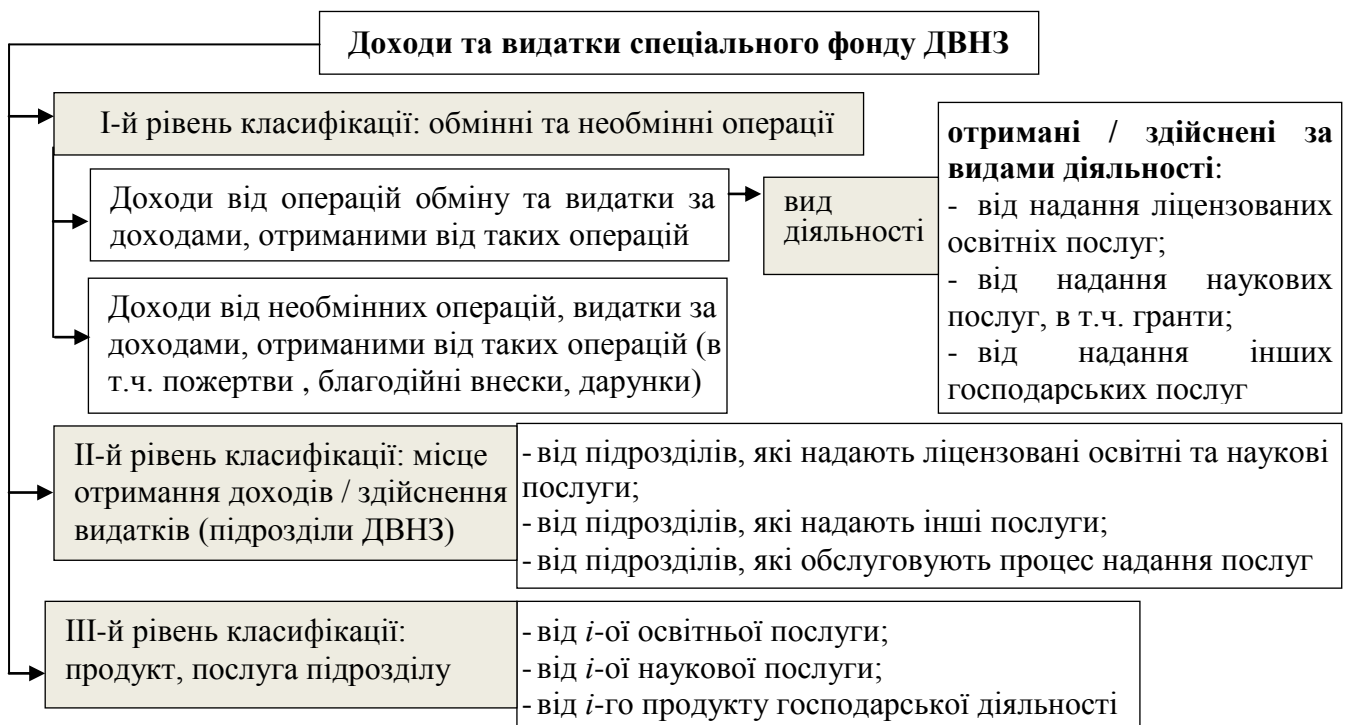
В роботі обґрунтовано, що спеціальний фонд – це розроблений (на основі ретроспективного аналізу управлінської інформації) та підконтрольний державі план

формування та використання фінансових ресурсів (окрім бюджетних асигнувань) для забезпечення виконання соціальних завдань і функцій, які законодавчо покладені на бюджетну установу і здійснюються нею протягом бюджетного періоду.

Доходами спеціального фонду бюджетних установ слід вважати підконтрольні державним органам надходження на безповоротній основі, обсяг яких планується на основі аналізу облікової інформації за попередні періоди, та отримані бюджетними установами від плати за послуги, що надаються за законодавством, а також кошти, перераховані таким установам на виконання доручень, благодійні внески, гранти та дарунки.

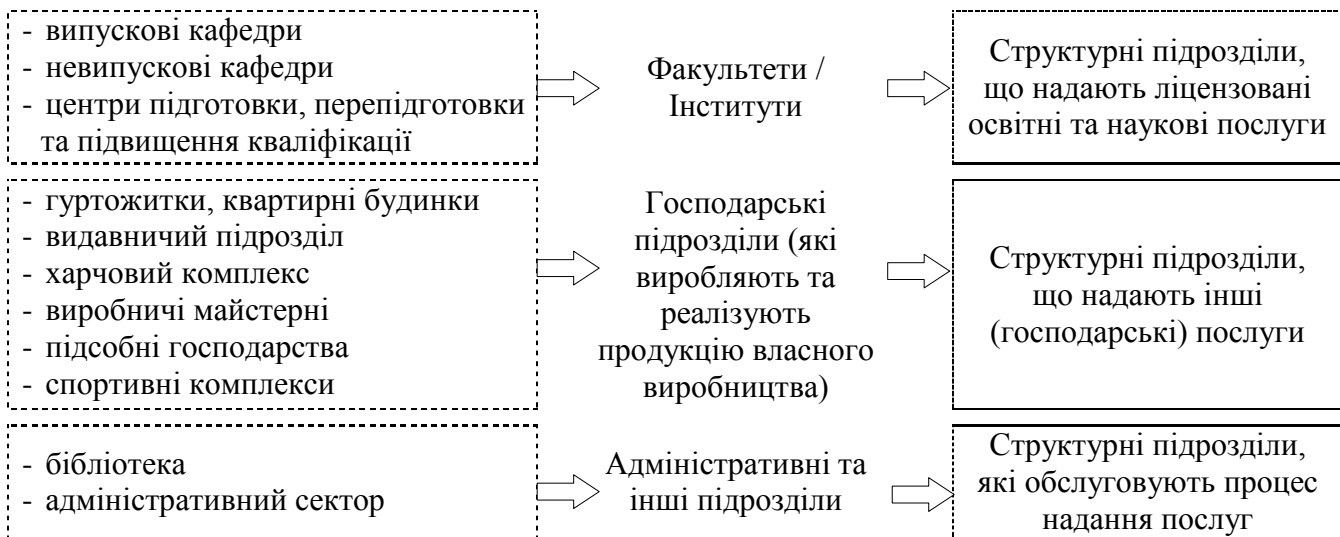
Другою частиною спеціального фонду є його видатки, які представляють обсяг коштів, витрата яких запланована на основі аналізу облікової інформації щодо здійснених минулих видатків у процесі провадження бюджетними установами господарської діяльності та виконання соціальної функції в межах сум, отриманих як доходи спеціального фонду і затверджених кошторисом.

Закріплені Бюджетним кодексом України підходи до класифікації доходів та видатків спеціального фонду стосуються бюджетних установ в цілому. Враховуючи специфіку поєднання в ДВНЗ бюджетної та позабюджетної складових, а також для подальшої розробки облікового забезпечення операцій з отримання доходів та здійснення видатків за коштами спеціального фонду, класифікацію доходів та видатків уточнено шляхом додавання таких ознак, як: вид діяльності; місце отримання доходів та здійснення видатків; продукт або послуга, що надається підрозділом установи (рис. 2).



**Рис. 2.** Класифікація доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ

Для ідентифікації місць отримання доходів та здійснення видатків в ДВНЗ виділені типи центрів фінансової відповідальності, які надають або виробляють: 1) ліцензовані освітні та наукові послуги; 2) інші послуги та продукти; 3) обслуговують процес надання послуг, вироблення продуктів (рис. 3).



**Рис. 3.** Типи центрів фінансової відповідальності для ДВНЗ та їх структура

Обґрунтовано, що ЦФВ – це структурний підрозділ установи, який має свій бюджет, визначені повноваження та відповідальність керівника у площині здійснення видатків, формування та використання доходів, що визначається у фінансових значеннях. Кожен ЦФВ розглядається як самоокупна одиниця господарювання, що отримує власні доходи, здійснює в їх межах видатки та визначає фінансовий результат діяльності.

На відміну від існуючого підходу до структури ДВНЗ та розподілу доходів спеціального фонду, запропонований підхід дозволяє підрозділам розпоряджатися частиною власних доходів для розширення фінансового забезпечення своїх поточних і, особливо, капітальних видатків, що в результаті посилює мотивацію співробітників ЦФВ до підвищення обсягів доходів спеціального фонду.

Другий розділ “**Методичні засади обліку і управління доходами та видатками спеціального фонду ДВНЗ**” присвячено розробці методичного забезпечення бухгалтерського обліку отримання доходів та здійснення видатків за коштами спеціального фонду згідно видів діяльності, ЦФВ, продуктів та послуг; розробці методичного підходу до визначення фінансового результату діяльності підрозділу в цілому та за кожним продуктом, послугою.

Для забезпечення бухгалтерського обліку доходів та видатків за продуктами та послугами ЦФВ по спеціальному фонду було запропоновано додаткові субрахунки до рахунків 71 “Доходи спеціального фонду”, 72 “Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт” (запропоновано субрахунки обліку доходів від реалізації кожного виробу навчальних майстерень та продукту підсобних господарств), 74 “Інші доходи” (запропоновано субрахунки обліку доходів від коштів, розміщених на депозитних вкладах в комерційних банках) та 81 “Видатки спеціального фонду”. Аналітика до субрахунків 711 та 811 представлена в табл. 1.

Для визначення фінансового результату діяльності ЦФВ необхідно розрахувати видаткову складову. В спрощеному вигляді видатки ЦФВ, що надає ліцензовані освітні та наукові послуги, будуть складатися з фонду оплати праці (для методичного та науково-педагогічного персоналу, який приймав участь у створенні

конкретної освітньої або наукової послуги), та нарахувань на цей фонд (КЕКВ 2111, 2120), мінімально необхідних видатків на придбання матеріалів і обладнання (КЕКВ 2210) та накладних видатків, які спрямовані на забезпечення функціонування всієї установи (в т.ч. оплата комунальних послуг – КЕКВ 2270, загальні видатки на придбання матеріалів – КЕКВ 2210, видатки на поточний та капітальний ремонт, частка адміністративних видатків).

**Таблиця 1**

Аналітичний розріз до субрахунків 711 “Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги” та 811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги” для ДВНЗ

<b>Субрахунок 711</b>	<b>Отримана оплата / Видатки за коштами</b>	<b>Субрахунок 811</b>
<b>711.0</b>	<b>За контрактне навчання</b>	<b>811.0</b>
711.00	За контрактне навчання ЦФВ <sub>N</sub>	811.00
711.001	За контрактне навчання по спеціальності “N <sub>1</sub> ”	811.001
<b>711.1</b>	<b>За додаткові навчальні послуги</b>	<b>811.1</b>
711.10	За додаткові навчальні послуги ЦФВ <sub>N</sub>	811.10
<b>711.2</b>	<b>За підготовчі та інші курси</b>	<b>811.2</b>
711.20	За підготовчі курси з дисципліни А	811.20
711.25	За курси підвищення кваліфікації центру перепідготовки	811.21
<b>711.3</b>	<b>За навчання в аспірантурі</b>	<b>811.3</b>
711.30	За навчання в аспірантурі по ЦФВ <sub>N</sub>	811.30
<b>711.4</b>	<b>За навчання в докторантурі</b>	<b>811.4</b>
711.40	За навчання в докторантурі по ЦФВ <sub>N</sub>	811.40
<b>711.5</b>	<b>За консультації з міжнародного стажування</b>	<b>811.5</b>
711.50	За консультації з міжнародного стажування по ЦФВ <sub>N</sub>	811.50
<b>711.6</b>	<b>За складання іспитів в аспірантурі</b>	<b>811.6</b>
711.60	... іспиту з дисципліни А	811.60
<b>711.7</b>	<b>За участь у конференціях</b>	<b>811.7</b>
711.70	... у міжнародній конференції “А”	811.70

Обсяг накладних видатків розраховано як частка від обсягу прямих видатків кожного ЦФВ, а сам відсоток – за допомогою формули:

$$C_{D_i} = \frac{TC_i}{TC} \times 100\%, \quad (1)$$

де  $C_{D_i}$  – відсоток накладних видатків для  $i$ -го ЦФВ;  $TC_i$  – обсяг накладних видатків, необхідних для всього ДВНЗ за даними попереднього бюджетного року;  $TC$  – загальний обсяг видатків установи на поточний бюджетний рік.

Обсяг накладних видатків при такому розрахунку залежить від результатів діяльності ЦФВ і може зменшувати такі результати до від’ємного значення. Вибір в якості бази розподілу саме прямих видатків, а не обсягу доходів ЦФВ, дозволяє приймати до уваги реальні обсяги діяльності кожного підрозділу.

З метою побудови дієвого інформаційно-аналітичного забезпечення управління доходами (за виділеними продуктами і підрозділами) та реалізації запропонованого розподілу видатків за кожним ЦФВ обґрунтовано тривимірну структуру такого формування, що дозволяє розрахувати результат діяльності ЦФВ в цілому та за його продуктами і послугами за визначений період часу, і показує структуру видатків за видами послуг та підрозділами ЦФВ (сукупністю кафедр тощо) (табл. 2).

Таблиця 2

Форма розрахунку фінансового результату діяльності ЦФВ в цілому та за окремими продуктами і послугами

Продукт або послуга	Доходи ЦФВ		Видатки ЦФВ та їх розподіл						Розрахунки		Фінансовий результат надання послуги (FR <sub>i</sub> )
			ЦФВ <sub>1</sub>		ЦФВ <sub>2</sub>	...		ЦФВ <sub>1</sub>		Одержано від ЦФВ	
	Вид доходу	Період	КЕКВ 2110, 2120				КЕКВ 2210	Накладні видатки			
каф <sub>1</sub>			каф <sub>2</sub>	...	каф <sub>i</sub>	...					
					...		...				
Разом доходів / видатків					...		...				

В процесі розрахунку фінансового результату ЦФВ за визначеними періодами часу існує можливість появи як тимчасового надлишку, так і нестачі ресурсів. Надлишок свідчить про неефективне використання коштів, що може в подальшому призвести до нестабільності. Для збалансування обсягів доходів та видатків ЦФВ в часі запропоновано використання можливостей зовнішнього (розміщення тимчасово вільних коштів кожного ЦФВ на депозитних рахунках в банківських установах) та внутрішнього середовища (перерозподіл тимчасово вільних коштів ЦФВ в межах ДВНЗ).

Для облікового забезпечення процедури розміщення тимчасово вільних коштів спеціального фонду ДВНЗ (табл. 3) запропоновано додаткові субрахунки до рахунків доходів спеціального фонду та інших поточних рахунків: до рахунку 319 “Інші поточні рахунки” субрахунок 319.1 “Депозитні рахунки” для обліку сум, що переведені на депозит в установі банку; до рахунку 319 “Інші поточні рахунки” субрахунок 319.2 “Відсотки по депозитним рахункам” для обліку сум, нарахованих банківською установою за розміщений депозит, до перерахування їх на реєстраційний рахунок ДВНЗ, відкритий в органі ДКСУ; до рахунку 44 “Результати переоцінок” субрахунок 445 “Нараховані відсотки за депозитними операціями установи” для відображення нарахованих відсотків на власні кошти установи по спеціальному фонду; до рахунку 741 “Інші доходи установ” субрахунок 741.1 “Доходи від депозитних операцій” для відображення отриманих відсотків в доходах установи по спеціальному фонду; до рахунку 324 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” субрахунок 324.1 “Відсотки за депозитними операціями” для зарахування та подальшого використання такого виду доходу через рахунки, відкриті в органах ДКСУ.

При використанні можливостей внутрішнього середовища в межах ДВНЗ проявляється первинна сутність кредитно-депозитних операцій фінансового ринку: ЦФВ із тимчасовим надлишком ресурсів надають їх іншим ЦФВ з тимчасовою потребою на засадах повернення, платності, терміновості та цільового використання. Рішення про надання фінансового забезпечення буде залежати від характеру розриву у бюджеті ЦФВ (тимчасового або постійного) та мети отримання коштів (на покриття поточних або капітальних видатків з обґрунтуванням проекту). Різниця між існуючою практикою і запропонованим варіантом фінансового забезпечення полягає в тому, що фінансові ресурси не передаються безоплатно і безповоротно підрозділам-реципієнтам, оскільки при такому підході зникає будь-яка мотивація для самостійного розвитку та збільшення рівня фінансового забезпечення ЦФВ.

Таблиця 3

Облікове забезпечення процесу розміщення коштів спеціального фонду на депозиті

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		<i>існуюча методика</i>		<i>запропонована методика</i>	
1	Нарахування оплати за надані послуги (навчання за контрактом)	364	711	364	711.0
2	Отримання оплати за надані послуги і зарахування на реєстраційний рахунок установи в органах ДКСУ	323	364	323	364
3	Перерахування тимчасово вільних коштів на окремий поточний рахунок установи в банку для зарахування на депозитний рахунок	-	-	319.1	323
4	Повернення коштів з депозитного рахунку в банку на реєстраційний рахунок установи в ДКСУ	-	-	323	319.1
5	Нарахування відсотків за депозитним вкладом установи	-	-	319.2	445
6	Перерахування відсотків за депозитним вкладом на відповідний рахунок установи в ДКСУ для подальшого використання	-	-	324.1	319.2
7	Віднесення на доходи установи нарахованих відсотків за депозитним вкладом	-	-	445	741.1

Перерозподіл внутрішнього фінансового забезпечення може здійснюватися в межах одного центру між його складовими та між самими центрами в межах ДВНЗ. Запити користувачів потребують розробки додаткових рахунків для обліку доходів, видатків, розрахунків та фінансових результатів за кожним ЦФВ. Запропоновані окремі внутрішні рахунки: 4 “Фінансові результати ЦФВ”, 6 “Внутрішні розрахунки між ЦФВ”, 7 “Доходи підрозділів” та 8 “Видатки підрозділів” в розрізі субрахунків відповідно для кожного ЦФВ та його продукту або послуги. Доходи будуть перераховуватися з одного підрозділу до іншого не змінюючи загального обсягу доходів спеціального фонду по установі в цілому.

Третій розділ “**Організаційне забезпечення обліку доходів і видатків та оцінка рівня ефективності діяльності ЦФВ в рамках коштів спеціального фонду ДВНЗ**” присвячений обґрунтуванню положень внутрішніх нормативних документів щодо організації управлінського обліку в ДВНЗ, розробці основних форм звітів про виконання бюджетів ЦФВ та методичних засад оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ.

Застосування елементів управлінського обліку при виділенні ЦФВ і запровадженні системи бюджетування передбачає: перерозподіл обов’язків обслуговуючого персоналу підрозділів; нові внутрішні форми звітності; нові внутрішні положення (щодо бюджетування, ЦФВ тощо); використання внутрішніх рахунків для обліку взаємних заборгованостей підрозділів, а також більш коректного визначення фінансового результату. Додатково визначаються відповідальність, мотивація та підпорядкування керівників підрозділів керівництву установи. Для збору та обробки інформації в Положенні “Про бюджетування” зазначено зміст та технологію складання бюджетів, порядок та форми подання звітності підрозділами. Для керівництва установи розроблені форми та процедури контролю за виконанням

бюджетів підрозділами. Для керівників ЦФВ вказано порядок розрахунку частки коштів, яка буде в розпорядженні підрозділу та рівні доступу до інформації керівниками центрів відповідальності тощо.

Частина підрозділів буде формувати бюджети лише поточних видатків, а ЦФВ із достатньою фінансовою стійкістю можуть формувати бюджети з урахуванням як поточних, так і капітальних видатків, надаючи відповідні звіти (табл. 4).

Таблиця 4

Форма звіту про виконання бюджету ЦФВ, який має поточні та капітальні видатки

ЦФВ <sub>i</sub>				Виконання бюджету за період t							
Власні доходи:				Поточні видатки:				Капітальні видатки:			
Вид доходу 1		...		Вид видатків 1		...		Вид видатків 1		...	
План	Факт	Δ		План	Факт	Δ		План	Факт	Δ	
			...				...				...
Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Разом доходів 1				Разом видатків 1				Разом видатків 1			
Разом власних доходів _____				Разом видатків _____				Разом видатків _____			
<i>Залучені ресурси інших ЦФВ:</i>				<i>Ресурси, надані іншим ЦФВ:</i>							
Від ЦФВ <sub>i</sub>		...		До ЦФВ <sub>k</sub>		...					
Разом залучені ресурси _____				Разом надані ресурси _____							
<i>Результат за період</i> (перевищення доходів над видатками або навпаки) _____											

Розроблені форми звітності надають інформацію щодо структури джерел фінансового забезпечення окремих видатків, щодо обсягів відхилень від поставлених планових показників (в абсолютному та відносному значенні). Особливість вказаного підходу полягає ще й у тому, що такі бюджети складаються самими підрозділами.

В роботі запропоновані методичні засади оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ, які реалізуються з використанням якісних та кількісних показників в декілька етапів. На першому етапі визначається рівень ефективності кожного продукту та послуги, які надаються ЦФВ. Кількісний показник рівня ефективності розраховується у відсотковому вимірнику:

$$R_e = \frac{FR_i}{TI_i} \times 100\% = \frac{I_i - C_i + CF\_IN_i - CF\_OUT_i}{TI_i} \times 100\%, \quad (2)$$

де  $R_e$  – відсоток ефективності  $i$ -го продукту, послуги;  $FR_i$  – фінансовий результат ЦФВ за  $i$ -тим продуктом, послугою до здійснення капітальних видатків;  $TI_i$  – загальний дохід за  $i$ -тим продуктом, послугою по спеціальному фонду ЦФВ;  $I_i$  – дохід за  $i$ -тим продуктом, послугою;  $C_i$  – видатки за  $i$ -тим продуктом, послугою;  $CF\_IN_i$  – отримані грошові кошти від інших ЦФВ для  $i$ -го продукту, послуги;  $CF\_OUT_i$  – надані грошові кошти іншому ЦФВ від  $i$ -го продукту, послуги.

Отриманий відсоток ( $R_e$ ) порівнюється із величиною ставки рефінансування НБУ та потрапляє в один з трьох проміжків (червоний, жовтий або зелений), які характеризують шкалу ефективності для кожного продукту або послуги підрозділу. Інформацію можна отримати станом на конкретну дату, але найбільш наочною вона буде при аналізі річних показників, оскільки процес отримання доходів у ДВНЗ характеризується значною сезонністю.

Для визначення рівня ефективності діяльності за підрозділом (з усією сукупністю продуктів та послуг) поєднуються визначений якісний компонент

(колір) та кількісний, за який приймаємо сумарний фінансовий результат ЦФВ, що в результаті надає оцінку рівню ефективності діяльності підрозділу (табл. 5).

Таблиця 5

Порядок оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ в межах спеціального фонду

Кольорова ознака ефективності продукту / послуги	Сумарний фінансовий результат ЦФВ	Рівень ефективності діяльності ЦФВ
Всі продукти, послуги в зеленій зоні	> 0	високий
Всі продукти, послуги в жовтій зоні	> 0	середній
Всі продукти, послуги в червоній зоні	< 0	низький
Продукти, послуги в зеленій та жовтій зонах	> 0	вище середнього
Продукти, послуги в жовтій та червоній зонах	> 0	середній
Продукти, послуги в жовтій та червоній зонах	< 0	низький
Продукти, послуги в зеленій та червоній зонах	> 0	середній
Продукти, послуги в зеленій та червоній зонах	< 0	нижче середнього
Продукти, послуги в усіх трьох зонах	> 0	середній
Продукти, послуги в усіх трьох зонах	< 0	нижче середнього

Здійснено розрахунок рівня ефективності діяльності ЦФВ на прикладі факультету економічних наук ЧДУ ім. Петра Могили, в результаті було визначено, що одна його освітня послуга знаходиться в зеленому проміжку ( $R_e = 29,4\%$  для напряму підготовки 6.030508 “Фінанси і кредит”), одна – в жовтому проміжку ( $R_e = 8,4\%$  для напряму підготовки 6.030504 “Економіка підприємства”) та чотири – в червоному ( $R_e = -10,4\%$  для напряму підготовки 6.030509 “Облік і аудит”,  $R_e = -16,6\%$  для спеціальності 7.03050801 “Фінанси і кредит”,  $R_e = -92,6\%$  для спеціальності 7.03050401 “Економіка підприємства”,  $R_e = -35,1\%$  для спеціальності 8.03050801 “Фінанси і кредит”), що в поєднанні із сумарним позитивним фінансовим результатом по ЦФВ (близько 246 тис. грн.) дає змогу визначити рівень ефективності цього ЦФВ як середній.

На основі отриманої інформації щодо рівнів ефективності ЦФВ в цілому та за кожним продуктом, послугою керівництво ДВНЗ може приймати блоки управлінських рішень, що стосуються: оптимізації структури ЦФВ, вдосконалення продуктової лінійки кожного ЦФВ та рішення з приводу подальшого розвитку установи (в цілому по ДВНЗ та за кожним ЦФВ окремо згідно із проектним підходом).

У випадку діагностики червоної ознаки у продукту або послуги керівництвом аналізуються причини неефективності і приймається рішення або щодо подальшої підтримки такого продукту згідно з поданими проектами, або цілковитої відмови від нього. В разі наявності від’ємного значення сумарного фінансового результату за ЦФВ керівництвом проводиться аналіз рівня ефективності кожного продукту цього підрозділу і приймається рішення або про зміну продуктів, або про відмову від існування ЦФВ в своїй структурі (у випадку, якщо всі продукти і послуги такого ЦФВ не є ефективними, а існування самого ЦФВ не є необхідним для ДВНЗ).

Застосування ринкових підходів до окремих елементів організації та методики обліку доходів та видатків спеціального фонду ДВНЗ дозволило визначити основні проблеми, з якими стикаються такі установи, виявити внутрішні резерви фінансових ресурсів та запропонувати порядок оцінки рівня ефективності діяльності підрозділів.



## ВИСНОВКИ

Дисертаційна робота присвячена вирішенню важливого науково-практичного завдання, яке полягає в удосконаленні елементів організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду, пошуку резервів ефективного використання власних доходів в ДВНЗ для підвищення ефективності прийняття в них управлінських рішень. Одержані результати дають змогу зробити такі висновки:

1. Особливості ДВНЗ впливають на організацію бухгалтерського обліку та його функції, що зумовлює необхідність уточнення понятійного апарату бухгалтерського обліку виконання кошторису для таких закладів. Узагальнення теоретичної бази дозволило уточнити сутність понять “спеціальний фонд бюджетної установи”, “доходи спеціального фонду бюджетної установи” та “видатки спеціального фонду бюджетної установи” з точки зору реалізації функцій бухгалтерського обліку в ДВНЗ. Це дозволило сформулювати теоретичне підґрунтя для розробки практичних рекомендацій з удосконалення елементів організації і методичного забезпечення бухгалтерського обліку в ДВНЗ.

2. Неузгодженість ознак класифікації доходів та видатків спеціального фонду бюджетних установ за принципами, закладеними в міжнародних стандартах обліку для державного сектору та національною практикою ускладнює визначення структури результатів госпрозрахункової діяльності ДВНЗ. На основі уточненого змісту поняття “спеціальний фонд”, “доходи спеціального фонду” та “видатки спеціального фонду” ієрархічно обґрунтовано додаткові ознаки класифікації доходів і видатків спеціального фонду для ДВНЗ через виділення операцій обміну та необмінних операцій, подальшого відокремлення доходів і видатків за видами діяльності, місцями здійснення видатків та отримання доходів, та за окремими продуктами та послугами, що дозволило удосконалити елементи методики обліку доходів і видатків спеціального фонду та підвищити рівень аналітичності інформації.

3. Недосконалість методичного забезпечення бухгалтерського обліку процесів управління коштами спеціального фонду при наявності ринкової складової в ДВНЗ призводить до неефективного використання таких коштів. Було запропоновано вважати окремі підрозділи установи центрами фінансової відповідальності і самостійними квазіринковими одиницями, та виділено основні їх типи для ДВНЗ. Одночасно запропоновано методичне забезпечення бухгалтерського обліку процесів внутрішнього перерозподілу фінансових ресурсів підрозділів, а також зовнішнього розміщення тимчасово вільних коштів. Це дозволило закласти підґрунтя для створення ефективної системи управлінського обліку в установах такого типу.

4. Недостатній аналітичний рівень рахунків обліку доходів та видатків спеціального фонду не дозволяє отримувати необхідну управлінську інформацію щодо обсягів та збалансованості доходів та відповідних їм видатків в межах кожної структурної одиниці ДВНЗ. На основі розробленої класифікації доходів та видатків були запропоновані додаткові субрахунки для рахунків 71, 72, 74 та 81 та методичне забезпечення обліку для процесів отримання доходів і здійснення видатків в ДВНЗ. Такий підхід дозволив сформулювати нову структуру облікової інформації щодо

доходів та видатків підрозділів ДВНЗ від навчальної, наукової та господарської діяльності, що виступило підґрунтям для оцінки рівня ефективності діяльності ЦФВ та базою прийняття відповідних управлінських рішень.

5. Складність у визначенні фінансового результату діяльності окремого ЦФВ призводить до неефективного розподілу фінансових ресурсів між підрозділами ДВНЗ та до існування збиткових продуктів і послуг. Для визначення та облікового відображення фінансових результатів ЦФВ запропоновано методичний підхід до розрахунку, який дозволяє приймати до уваги структуру видатків підрозділів, а також відповідні внутрішні рахунки для обліку доходів, видатків, розрахунків та результатів діяльності підрозділів. Впровадження вказаних рекомендацій забезпечує отримання об'єктивної облікової інформації щодо рівнів фінансового забезпечення кожного ЦФВ в установі.

6. Недосконалість або відсутність організаційного забезпечення управлінського обліку у вигляді внутрішніх положень щодо бюджетування та центрів фінансової відповідальності в ДВНЗ вказують на неможливість ефективного управління коштами спеціального фонду. Задля формування належного організаційного забезпечення управлінського обліку було уточнено окремі положення в Наказі “Про облікову політику” та Положенні “Про бухгалтерську службу”, а також розроблені внутрішні Положення “Про центри фінансової відповідальності” та “Про бюджетування”. Це дозволило удосконалити організаційну складову бухгалтерського обліку доходів і видатків спеціального фонду та систематизувати відповідну внутрішню документацію та звітність.

7. Неоднорідність продуктової лінійки кожного ЦФВ державного ВНЗ не дозволяє оцінювати ефективність його діяльності з використанням лише показників обсягу доходів та видатків. Для оцінки рівня ефективності діяльності підрозділу та його продуктів, послуг розроблено відповідні методичні засади, що забезпечило керівництво установи обґрунтованою інформацією для прийняття управлінських рішень з приводу структури ДВНЗ та продуктової лінійки кожного ЦФВ.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Стаття у науковому періодичному виданні інших держав:**

1. Руденко Н.А. Центры финансовой ответственности как основа учета доходов и затрат специального фонда высших учебных заведений / Н.А. Руденко // Международный научно-исследовательский журнал. – Екатеринбург, 2013. – № 7 (14). – Часть 3. – С. 50-53 (0,54 друк. арк.).

### **Статті у наукових фахових виданнях України:**

2. Руденко Н.О. Особливості фінансування бюджетних установ на прикладі ВНЗ / Г.Л. Норд, Н.О. Руденко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 4 (54). – С. 342-347 (заг. обсяг 1,0 друк. арк., особисто автору належить 0,8 друк. арк.: розкриті особливості отримання фінансування державними вищими навчальними закладами в Україні та світі).

3. Руденко Н.О. Впровадження системи обліку доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів в розрізі центрів відповідальності / Н.О. Руденко

// Вісник Сумського національного аграрного університету / Серія “Фінанси і кредит”. – Суми: Видавництво “Довкілля”, 2012. – № 1. – С. 174-178 (0,48 друк. арк.).

4. Руденко Н.О. Автоматизація обліку доходів та видатків спеціального фонду як елемент управління вищим навчальним закладом / Н.О. Руденко // Вісник Хмельницького національного університету / Економічні науки. – Хмельницький, 2013. – Т. 3 (202). – № 4. – С. 67-71 (0,51 друк. арк.).

5. Руденко Н.О. Облік доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів / Н.О. Руденко // Науково-практичний журнал “Інвестиції: практика та досвід”. – Київ, 2013. – № 20. – С. 68-71 (0,53 друк. арк.).

6. Руденко Н.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління доходами та видатками державних вищих навчальних закладів / Н.О. Руденко // Науково-практичний журнал “АгроСвіт”. – Дніпропетровськ: ТОВ “ДСК Центр”, 2013. – № 20. – С. 76-80 (0,52 друк. арк.).

7. Руденко Н.О. Внутрішня звітність центрів фінансової відповідальності державних вищих навчальних закладів / Н.О. Руденко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – № 4 (66). – С. 101-109 (0,74 друк. арк.).

8. Руденко Н.О. Особливості обліку доходів спеціального фонду в державних вищих навчальних закладах як специфічних суб’єктах господарювання / Н.О. Руденко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – № 3 (27). – С. 299-324 (1,0 друк. арк.).

#### **Матеріали конференцій:**

9. Руденко Н.О. Особливості нового Бюджетного кодексу в контексті фінансування бюджетних установ / Н.О. Руденко // Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми: збірник тез доповідей VIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, (Тернопіль, 5 листопада 2010 р.) / Міністерство освіти і науки України, Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: Терноп. нац. екон. ун-т, 2010. – С. 45-47 (0,15 друк. арк.).

10. Руденко Н.О. Фінансування державних вищих навчальних закладів / Н.О. Руденко // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (Тернопіль, 25-26 листопада 2010 р.) / Міністерство освіти і науки України, Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – Частина II. – С. 306-309 (0,25 друк. арк.).

11. Руденко Н.О. Спеціальний фонд бюджетної установи: управління доходами / Н.О. Руденко // Фінансово-податкові механізми активізації підприємництва: збірник тез наукових доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, (Львів, 10-11 листопада 2011 р.) / Міністерство фінансів України, Львівська державна фінансова академія та ін. – Львів: ЛДФА, 2011. – Том 2. – С. 291-295 (0,18 друк. арк.).

12. Руденко Н.О. Застосування принципу вільної конкуренції при виділенні центрів відповідальності в державних вищих навчальних закладах / Н.О. Руденко // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI-ї міжнародної науково-практичної конференції, (Житомир, 18-20 жовтня 2012 р.) / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 50-52 (0,13 друк. арк.).

13. Руденко Н.О. Особливості впровадження системи управління грошовими потоками бюджетної установи / Н.О. Руденко // Ольвійський форум – 2012: стратегії України в геополітичному просторі: тези Міжнародної науково-практичної конференції, (Севастополь, 6-10 червня 2012 р.) / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Чорноморський державний університет ім. Петра Могили та ін. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2012. – Том 8. – С. 62-64 (0,12 друк. арк.).

14. Руденко Н.О. Особливості виділення центрів відповідальності в державних ВНЗ / Н.О. Руденко // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (Умань, 17-18 травня 2012 р.) / Міністерство аграрної політики та продовольства України, Уманський національний університет садівництва та ін. – Умань: Видавець “Сочінський”, 2012. – С. 70-72 (0,11 друк. арк.).

#### **В інших наукових виданнях:**

15. Руденко Н.О. Особливості фінансування та казначейського обслуговування бюджетних установ на прикладі ВНЗ / Г.Л. Норд, Н.О. Руденко // Наукові праці: Науково-методичний журнал / Серія: Економіка. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2011. – Том 161. – Вип. 149. – С. 62-67 (заг. обсяг 0,63 друк. арк., особисто автору належить 0,5 друк. арк.: розкриті основні проблеми фінансового забезпечення ДВНЗ та шляхи їх вирішення).

16. Руденко Н.О. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів спеціального фонду закладів освіти III-IV рівнів акредитації / Г.Л. Норд, Н.О. Руденко // Наукові праці: Науково-методичний журнал / Серія: Економіка. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2012. – Том 189. – Вип. 177. – С. 59-66 (заг. обсяг 0,69 друк. арк., особисто автору належить 0,5 друк. арк.: систематизовано нормативно-правові документи, що регламентують організацію та методику обліку в бюджетних установах).

17. Руденко Н.А. Особенности учетно-аналитического обеспечения управления доходами и затратами государственных высших учебных заведений в Украине / Н.А. Руденко // Саяпинские чтения: Сборник материалов круглого стола. – Тамбов: ТРОО “Бизнес-Наука-Общество”, 2013. – Выпуск 6. – С. 288-300 (0,72 друк. арк.).

18. Руденко Н.О. Особливості фінансування вищих навчальних закладів як одна із передумов формування освітнього кластеру / [Федулова Л.І., Норд Г.Л., Руденко Н.О. та ін.] // Формування технологічних кластерів як точок зростання економіки України: монографія / за ред. Федулової Л.І. – Миколаїв: Іліон, 2012. – 295 с. – С. 226-241 (заг. обсяг 0,62 друк. арк., особисто автору належить 0,6 друк. арк.: проаналізовано досвід зарубіжних країн в сфері фінансування закладів вищої освіти).

### АНОТАЦІЯ

**Руденко Н.О. Організація і методика обліку доходів та видатків спеціального фонду державних вищих навчальних закладів. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2014.

Дисертаційна робота присвячена вирішенню науково-практичної задачі вдосконалення елементів організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів та видатків спеціального фонду, визначення резервів ефективного використання власних доходів структурних підрозділів ДВНЗ. У результаті дослідження особливостей співіснування бюджетної та госпрозрахункової складової діяльності в рамках ДВНЗ було уточнено понятійний апарат та доповнена класифікація доходів і видатків спеціального фонду цих установ, а також запропоновано виділення в їх структурі ЦФВ як самостійних квазіринкових одиниць господарювання.

Розроблено підхід до облікового забезпечення, що дозволив проілюструвати перерозподіл коштів спеціального фонду між підрозділами-донорами і реципієнтами ресурсів в межах установи, і в результаті отримати більш деталізовану інформацію щодо рівня фінансового забезпечення кожного підрозділу, його фінансових результатів та оцінки рівня ефективності діяльності в цілому та за кожним продуктом і послугою.

**Ключові слова:** *ЦФВ, ДВНЗ, бюджет, спеціальний фонд, доходи спеціального фонду, видатки спеціального фонду, оцінка рівня ефективності.*

### АННОТАЦИЯ

**Руденко Н.А. Организация и методика учета доходов и затрат специального фонда государственных высших учебных заведений. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности) – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2014.

Диссертационная работа посвящена усовершенствованию элементов организации и методического обеспечения учета доходов и затрат по специальному фонду, определению резервов эффективного использования собственных поступлений в государственных высших учебных заведениях (далее – ВУЗах).

Данное исследование призвано доказать, что изменения в отдельных элементах организации и методики учета доходов и затрат по специальному фонду позволят повысить финансовую устойчивость, эффективность управления учреждением и улучшить качество принимаемых управленческих решений.

Определение понятий “специальный фонд”, “доходы специального фонда” и “затраты специального фонда” бюджетного учреждения с выделением характерных особенностей сосуществования государственной и негосударственной составляющих финансового обеспечения стало основой для предложения внедрения отдельных рыночных элементов и соответствующего учетного обеспечения в деятельность бюджетных учреждений.

В результате исследования особенностей сосуществования бюджетной и хозрасчетной составляющей деятельности в рамках государственных ВУЗов была дополнена классификация доходов и затрат специального фонда этих учреждений (путем объединения принципов, указанных в международных стандартах учета для государственного сектора и национальной практики). Предложено выделение в структуре государственных ВУЗов центров финансовой ответственности (далее – ЦФО) как самостоятельных квазирыночных единиц хозяйствования. Такое предложение позволило в дальнейшем получить более структурированную информацию о результатах хозяйственной деятельности подразделений, отдельных продуктах и услугах государственного ВУЗа.

В процессе исследования разработана трехуровневая структура формирования аналитической информации об источниках доходов специального фонда и направлениях распределения прямых и накладных затрат во времени и в разрезе продуктов и услуг, предоставляемых отдельным ЦФО. Такая структура позволяет получить базу для принятия управленческих решений в виде обобщенной и детализированной информации относительно эффективности деятельности всего учреждения и его структурных подразделений, а также отдельных продуктов и услуг.

Определен перечень и структура основных типов ЦФО для государственного ВУЗа, что позволило проиллюстрировать внутреннее перераспределение финансового обеспечения по специальному фонду между подразделениями-донорами и реципиентами ресурсов, и в результате получить более обоснованную информацию относительно уровня обеспечения финансовыми ресурсами каждого подразделения и его вклада в развитие учреждения в целом.

Уточнены и дополнены элементы организации и методики учета доходов и затрат специального фонда согласно признакам классификации: по видам деятельности (основная функциональная – образовательная, научная, а также другая хозяйственная); по источникам получения доходов и возникновения затрат (подразделения, которые предоставляют лицензированные образовательные и научные услуги; подразделения, которые предоставляют другие услуги; обслуживающие административные подразделения); по конкретным продуктам и услугам ЦФО (образовательные, научные услуги, произведенные продукты).

Такая аналитика позволяет отразить операции поступления и использования доходов специального фонда в системе бухгалтерского учета для выделенных подразделений и получить информацию о структуре собственных доходов и распределению собственных затрат по центрам финансовой ответственности.

Предложена методика расчета финансового результата деятельности подразделения в целом, и по каждому продукту или услуге в частности. Данная методика учитывает не только объемы доходов и затрат по конкретному подразделению, но и внутренние перемещения ресурсов между ЦФО.

Для определения корректного финансового результата деятельности каждого подразделения предложен расчет процента накладных затрат исходя из объема прямых затрат подразделения по каждому конкретному продукту или услуге, что позволяет учитывать реальные объемы деятельности ЦФО. Показатели доходов,

затрат, финансовых результатов и расчетов между подразделениями отображаются на дополнительно предложенных внебалансовых счетах управленческого учета. Разработано соответствующее учетное обеспечение операций по использованию внутренних (между ЦФО – донорами и реципиентами) и внешних источников (банковские структуры) финансового обеспечения для сбалансирования доходов и затрат подразделений во времени и по структуре ВУЗа.

Разработан состав документов бухгалтерского оформления (Положение “Про центры финансовой ответственности”, “Про бюджетирование”, уточнены отдельные статьи Приказа “Об учетной политике” и Положения “О бухгалтерской службе” учреждения). Предложены формы управленческой отчетности для подразделений ВУЗа по операциям внутреннего перемещения средств (бюджет плановых доходов и затрат ЦФО, отчет о выполнении бюджета по доходам и затратам ЦФО), утверждены графики подачи отчетности и документооборота. Такие положения обеспечивают отражение необходимой учетной информации для нужд руководства.

Для принятия обоснованных управленческих решений по оптимизации структуры ВУЗа и его продуктовой линейки разработана методика оценки уровня эффективности деятельности подразделений, а также их продуктов и услуг на основе использования качественных и количественных показателей.

**Ключевые слова:** *центры финансовой ответственности, государственные высшие учебные заведения, бюджет, специальный фонд, доходы специального фонда, затраты специального фонда, оценка уровня эффективности.*

#### ABSTRACT

**Rudenko N.O. Organization and methods of incomes and expenses accounting of state higher education institutions` special fund. – Manuscript.**

Thesis for obtaining a scientific degree of the Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by the types of economic activity) – Zhytomyr State Technological University of Ministry of education and science of Ukraine, Zhytomyr, 2014.

The thesis is devoted to the improvement of accounting elements of organization and methods of income and expense of a special fund, define reserves of effective usage of own revenues in state institutions of higher education (SIHE). This research was intended to prove that changes in some elements of the organization and methodical support of the special fund accounting will significantly strengthen financial stability, improve the management of the institution and quality of managerial decisions. In the result of studying features of coexistence budget and self-supporting component activities within SIHE conceptual apparatus was clarified and classification of incomes and expenses of the SIHE special fund was completed, allocation in their structure centers of financial responsibility (CFR) as independent economic semi-market units was proposed.

Accounting support that allowed illustrating the redistribution of financial provision for special funds between departments – donors and recipients of resources, and as a result getting more detailed information about the financial support of each unit, its financial results and estimation of activities efficiency in the whole and for every product and service were worked out.

**Keywords:** *CFR, SIHE, budget, special fund, special fund incomes, special fund expenses, level of efficiency estimation.*

---

Підписано до друку 02.04.2014 р. Формат 60x90/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Замовлення № 4417

Віддруковано у Чорноморському державному університеті ім. Петра Могили  
вул. 68-ми Десантників, 10, Миколаїв, 54003