

УДК 657.1:658.115

DOI <https://doi.org/10.32782/СМІ/2024-12-12>**Фесун І.Ю.**кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування,
Хмельницький національний університет

ОБЛІК СПЕЦФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: СУЧАСНИЙ СТАН І ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ

Розглянуто трансформацію підходів до ідентифікації спецфонду бюджетних установ (від формального до сутнісного). Визначено складові спеціального фонду бюджетних установ відповідно до Бюджетного кодексу України: доходи спецфонду (власні надходження бюджетних установ) і видатки спецфонду (за рахунок власних надходжень бюджетних установ). Проведено аналіз відповідності означених складових та доходів і витрат за спеціальним фондом, що визначені об'єктами обліку відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Досліджено питання класифікації доходів і витрат спеціального фонду за вимогами бюджетної та облікової правової бази, встановлено ключові невідповідності. Побудовано інтеграційну модель організації обліку спеціального фонду, орієнтовану на управління за результатами

Ключові слова: бюджетна програма, доходи, видатки, витрати, обмінна (необмінна) операція, результат виконання кошторису, спеціальний фонд (спецфонд), ефективність, управління.

Fesun Iryna

Khmelnytskyi National University

ACCOUNTING OF THE SPECIAL FUND IN BUDGET INSTITUTIONS: CURRENT CONDITION AND DEVELOPMENT TRENDS

Today's realities affect all participants in the budget process and cause new extraordinary challenges for budget institutions. Against the background of an objective deficit in budget appropriations and total dependence on Western donors, the importance of the special fund as a real source of financial autonomy of budget institutions is growing, which is considered in the article as a separate accounting object in accordance with the requirements of budget and accounting legislation. It has been established that in modern conditions, when determining the special fund of budget institutions, the substantive approach dominates, which has replaced the formal approach. It allows organizing the accounting of the special fund within the concept of program-targeted management of budget funds, based on assessing the effectiveness of the use of budget funds at all stages of the budget process. At the exit from the system, information support is generated for making decisions on financing individual areas of activity (services) of budget institutions depending on their scale and ability to generate expected volumes of revenues. Existing problems and contradictions in accounting for the special fund of public sector entities are analyzed. Firstly, the lack of clear identification of the components of the special fund of budgetary institutions. Secondly, the contradictions of the budget legislation and National public sector accounting standards of Ukraine (101 "Presentation of financial statements", 124 "Revenue", 135 "Costs") in terms of determining and recognizing revenues (transfers) and costs (expenses) to the special fund. Thirdly, different approaches to the classification of the components of the special fund. This significantly complicates accounting practice and calls into question the quality of accounting. The main trends in the development of accounting for the special fund by budgetary institutions in connection with existing problems that hinder the formation of high-quality information support for managing the own revenues of public sector entities are identified. In addition, an integration model of organizing accounting for a special fund has been built, which encompasses, within a single (holistic) system of budget planning, accounting, management accounting and internal control. It is intended to become the information basis for results-based management.

Keywords: budget program, revenue, expenses, costs, exchange (non-exchange) operation, result of budget implementation, special fund, efficiency, management.

Постановка проблеми. Одним з ключових векторів реформування системи державних фінансів України, що триває вже понад три десятиліття, є впровадження багатоканального механізму фінансового забезпечення на всіх рівнях бюджетної системи. Йдеться про активне залучення і нарощування небюджетних (власних) надходжень, які поряд з бюджетними асигнуваннями формують основу фінансової стійкості суб'єктів державного сектору. Такий підхід дозволяє перейти від затратного управління до управління за результатами, заснованого на дієвій системі бухгалтерського обліку та контролю, і відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, затвердженій розпорядженням Кабінету міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. Він не

втрачає актуальності навіть в умовах забезпечення відсічі збройній агресії проти України, оскільки ведення воєнних дій вимагає ще більш значних (порівняно із мирним часом) фінансових ресурсів та невідкладних інституційних, економічних та регуляторних змін.

На жаль, значення спеціального фонду у наповненні українського бюджету все ще недооцінене, його частка не демонструє стійкої динаміки: якщо за січень-вересень 2023 року вона становила трохи менше 37%, то за аналогічний період поточного 2024 року навіть не досягла 29% у загальній сумі акумульованих доходів, які за цей період склали майже 2,2 млрд. грн. (рис. 1).

Ця частка істотно коливається за сферами діяльності суб'єктів державного сектору: від органів, наданих владними повноваженнями, що демонстру-

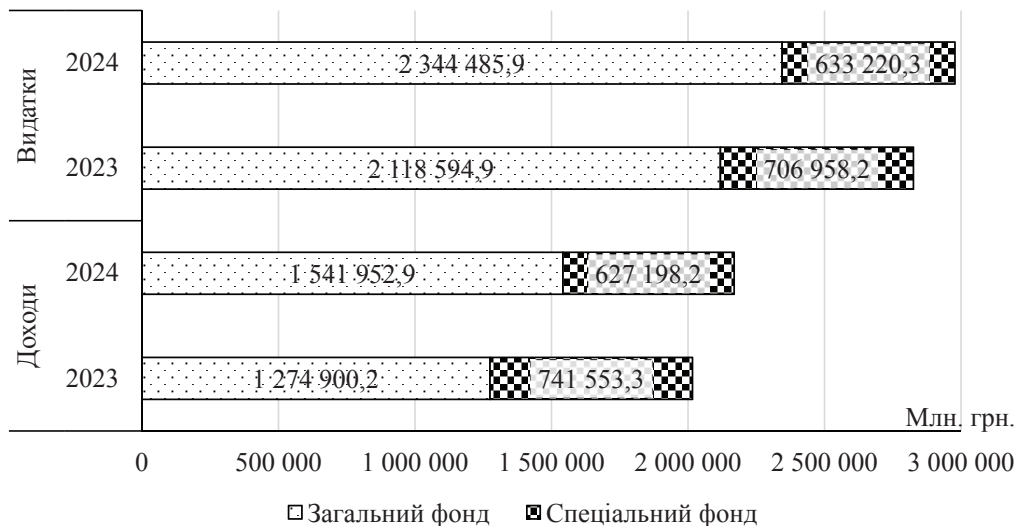


Рис. 1. Динаміка показників загального та спеціального фондів держбюджету України за січень – вересень

Джерело: узагальнено за [3]

ють тотальну залежність від бюджетних асигнувань (останні становлять до 99% сукупних доходів), і до соціально-культурних організацій (навчальні, медичні, культурні заклади), в яких частка надходжень спеціального фонду подекуди сягає і 75%.

Взагалі у фінансовій системі закордонних країн спеціальні фонди займають важливе місце. Обсяг концентрованих у них коштів є досить значним. Прикладом, у Франції спеціальний фонд в державному секторі за величиною наближається до загального фонду державного бюджету країни, у Японії за його рахунок також фінансується більше половини державних витрат, у Великобританії – близько третини. Відтак, поступальний рух на шляху до скорочення розриву між частками загального і спеціального фондів є невідворотним, а отже, вимагає формування адаптованої до сучасних реалій системи обліку коштів спеціального фонду, передусім, для майже 35 тисяч установ-розпорядників бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз показує, що питання обліку спеціального фонду нерідко виступають складовими комплексних досліджень облікової системи бюджетних установ і представлені у роботах А. Дідика та В. Лемішовського [5], колективу авторів під керівництвом В. Леня [13], Т. Мельник і О. Михальської [9]. Їх спільною рисою є системний опис теоретичних засад і методики реєстрації облікової інформації у розрізі традиційних об'єктів бухгалтерського обліку бюджетних установ, зокрема грошових коштів на спеціальних реєстраційних рахунках, доходів та видатків, не пов'язаних з бюджетними асигнуваннями. При цьому вбачається відмова від поширеної до 2010–2015 років практики ув'язування облікових категорій з нормами бюджетного законодавства.

Вузько спрямовані дослідження сконцентровані на окремих питаннях упорядкування понятійного апарату (В. Глухова [4], С. Левицька [7]), а також бухгалтерського обліку деяких операцій за спеціальним фондом: надходжень до спеціального фонду (П. Зозуля

[6], Н. Руденко [14]), видатків спеціального фонду (М. Ващук і Л. Крута [2], А. Ляшенко [8]). Їх більшу частину презентують експерти та практики, зайняті в державному секторі і націлені на вирішення прикладних проблем, зокрема суперечності облікових дефініцій в бюджетному секторі, їх неузгодженості з бюджетними вимогами, апробації оновленого методологічного базису підготовки інформації про доходи і видатки спеціального фонду в бухгалтерському обліку, розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності).

Водночас мало дослідженою залишається проблематика формування цілісної системи обліку спеціального фонду як інформаційного базису ефективного управління бюджетними установами, заснованого на встановленні зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом (керованими процесами) управління. Поглибленню проблематики сприяє необхідність реалізації у цій сфері заходів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України № 437-р від 20.06.2018 року, що передбачає фіналізацію реформи системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС) та розроблених на їх основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – Н(п)СБОДС).

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження специфіки обліку спецфонду бюджетних установ, аналіз сучасного стану та визначення проблемних аспектів нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення обліку власних надходжень та визначення векторів перспективного розвитку обліку складових спецфонду установ-розпорядників бюджетних коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. В розвинутих країнах спецфонд традиційно розглядається як одна з ланок загальнодержавних фінансів. В Україні ж відповідна економіко-правова категорія і об'єкт

обліку з'явилася лише в 2000 році із впровадженням нової моделі казначейського виконання Державного бюджету та посиленням контролю за використанням коштів бюджетних установ, які раніше враховувались поза бюджетом, як необхідної умови забезпечення прозорості публічних фінансів. Причому цільовим призначенням виокремлення спеціального фонду було винятково покращення звітності про використання державних коштів, що акумулювалися в численних позабюджетних фондах. При цьому не враховувалось сутнісне навантаження категорії «спеціальний фонд». Тільки через десятиліття аналізована категорія набула логічно завершеної форми і стала асоціюватись із коштами, що надходять із джерел, за винятком державного та/або місцевого бюджету, з конкретною метою та витрачаються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Тобто в бюджетній системі було вибудовано схему закріплення джерел доходів за статтями видатків, що стало основою впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Відповідно до частини третьої статті 13 Бюджетного кодексу України спеціальний фонд бюджетних установ сьогодні представлений, з одного боку, власними надходженнями бюджетних установ, які мають цільове спрямування, а з іншого – видатками, що здійснюються за рахунок конкретно визначених власних надходжень бюджетних установ [1]. Зіставлення доходів та витрат спеціального фонду дозволяє визначити фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом (по суті, оцінити прибутковість господарської діяльності, що здійснюється на комерційних засадах). З огляду на адресний характер коштів спеціального фонду та приписи частини восьмої статті 13 Бюджетного кодексу видатки спеціального фонду загалом здійснюються в межах коштів, що фактично надійшли на відповідну мету. Отже, фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом потенційно має набувати форми профіциту, проте імперативне закріплення норми про можливість передачі коштів між загальним і спеціальним фондами та використання доходів спеціального фонду на покриття видатків, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду, фактично спроможне забезпечити протилежний ефект і призвести до дефіциту виконання кошторису за спеціальним фондом. На цьому рівні бюджетної системи про будь-яке кредитування, як складову спеціального фонду бюджетних установ, не йдеться, оскільки загальним правилом, що встановлене п. 3 статті 21 Бюджетного кодексу, є заборона для бюджетних установ здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позики юридичним та фізичним особам.

Перенесення описаної термінології у облікову площину супроводжується рядом проблем.

По-перше, доходи в бюджетному законодавстві – це своєрідні невідплатні асигнування, що надходять з бюджету або генеруються власне бюджетними установами. Натомість за НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»: «доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника)» [10].

По-друге, витрати, здійснювані в процесі діяльності бюджетних установ, іменуються видатками бюджету і ототожнюються з прямими цільовими платежами, які не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансові вимоги). Тобто видатки з позицій бюджетного законодавства відображають економічні відносини, пов'язані з розподілом і перерозподілом частини доходу, яка акумулюється на рівні відповідного учасника бюджетного процесу, або ж кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом (кошторисом). Однак за НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»: «витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)» [10].

Тобто базисом визнання доходів і витрат спеціального фонду як об'єктів бухгалтерського обліку, що формують систему обліку спеціального фонду бюджетних установ, є концепція економічної вигоди. Економічна вигода тут розглядається як потенційна можливість притоку грошових коштів або потенціалу корисності, пов'язаного з активами установи. Її можна виміряти і оцінити, використовуючи методичний інструментарій, описаний в НП(с)БОДС 124 «Доходи» і НП(с)БОДС 135 «Витрати». Близькою для нас є позиція С Левицької, яка обстоює необхідність якісного розширення критеріїв визнання доходів суб'єктів державного сектору шляхом диференційованого підходу до вартісної оцінки економічної вигоди (потенціалу корисності), а саме: власне економічної вигоди, соціально-економічної вигоди та соціально-економічного ефекту [7, с. 42]. Тобто суб'єкт обліку не обмежується врахуванням прямого надходження/вибуття активів в результаті господарських операцій, а одночасно враховує задокументовану оцінку впливів таких операцій на економічні вигоди за результатами реалізації відповідних бюджетних програм, а також попередження та зменшення можливих витрат.

Відтак, не всі надходження можуть бути визнані доходами спеціального фонду, а платежі за статтями видатків спеціального фонду – витратами. Більше того, обліковими стандартами для державного сектору чітко визначено, що суми, зібрані представниками органів державної влади чи інших урядових організацій, не можуть кваліфікуватися як економічні вигоди або потенціал корисності, що надходить до суб'єкта державного сектору, бо не зумовлюють збільшення активів чи зменшення зобов'язань власне суб'єкта державного сектору, тому повинні виключатися з доходу. Те ж саме справедливо щодо витрат, коли касові видатки, що супроводжуються сплатою грошових коштів, не можуть визнаватися фактичними витратами, якщо вони не пов'язані із зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань, а отже, з втєними у них економічними вигодами власне суб'єкта державного сектору. Вирішення проблеми вбачається у системному переході на облік бюджетних показників за методом нарахування, що дозволяє пов'язати визнання доходів і витрат спеціального фонду з фактичним приростом/убутком активів або зобов'язань, які викликають зміну економічних вигід.

По-третє, бюджетне законодавство розділяє доходи спеціального фонду (власні надходження бюджетних установ) на дві групи:

1) надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

2) інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

У межах кожної з цих груп виділяється 4 підгрупи надходжень, за кожною з яких абзацом двадцять першим частини четвертої статті 13 Бюджетного кодексу закріплено адресне призначення. Останнє, по суті, і виражає форму видатків спеціального фонду.

Натомість облікові стандарти, зокрема НП(с)БОДС 124 «Доходи», в основу поділу доходів і витрат, включно з акумульованими за спеціальним фондом установи, закладають радикально інші критерії, за якими вони поділяються на доходи і витрати за обмінними та необмінними операціями. Причому обмінні операції репрезентують продаж/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань, натомість необмінні операції не передбачають такого обміну, але можуть передбачати виконання певних умов.

Звернемо увагу, що суб'єктам державного сектору доступні не всі з перелічених обмінних операцій, оскільки відповідно до статті 45 Бюджетного кодексу установи державного сектору не уповноважені на проведення розрахунків у негрошовій формі, у тому числі шляхом товарообмінних операцій, взаємозаліку, вексельних розрахунків або зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах. Окрім того, частка операцій бюджетних установ, пов'язаних із продажем активів, є доволі незначною, а значно більше економічних вигод генерується операціями з надання платних послуг, але вони не підпадають під нормативний імператив. Тому обмінними операціями варто вважати як господарські операції продажу/придбання

активів, надання/оплати послуг (робіт), проведення платежів, пов'язаних із виконанням установою власних повноважень, в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань. Тобто обліково-економічна категорія «обмінної операції» має в основі компенсаторний (еквівалентний) механізм, що передбачає валове надходження економічних вигід в обмін на певні активи, послуги або роботи, що передаються суб'єктом державного сектору іншому учаснику обмінної операції.

Наведемо узагальнення описаних підходів в табл. 1.

По-четверте, аналогічна невідповідність має місце в організації обліку витрат спеціального фонду. З одного боку, для публічних фінансів важлива бюджетна класифікація (наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 року № 11 «Про бюджетну класифікацію»), коли видатки спеціального фонду систематизуються, передусім, за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету). При цьому за кожною групою видатків закріплене відповідне джерело фінансування (чітко окреслена група, підгрупа надходжень спеціального фонду. Виняток становить лише фінансування господарських потреб бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв, для чого можна залучати практичні усі види джерел, за якими не закріплено строго цільового призначення, а також витрат із організації основної діяльності бюджетних установ при недостатності бюджетних асигнувань.

Практичне ж застосування моделі обліку витрат за НП(с)БОДС 135 «Витрати» також засноване на поділі витрат за обмінними та необмінними операціями. Водночас витрати за обмінними операціями деталізуються за економічними елементами (витрати на оплату праці, соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація й інші витрати), що розмежовані між бюджетними фондами, за цими ж напрямками (елементами) вони витрачаються (табл. 2).

Таблиця 1

Спрощена схема класифікації доходів спеціального фонду

Доходи спеціального фонду			
Бюджетний кодекс України		НП(с)БОДС 124 «Доходи»	
Надходження від плати за послуги	Плата за послуги	Доходи від надання послуг (виконання робіт)	Доходи від обмінних операцій
	Надходження від додаткової (господарської) діяльності		
	Плата за оренду майна	х	
	Надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна)	Інші доходи від обмінних операцій	
	х	Доходи від продажу (нерухомого майна та операцій з капіталом)	
Інші джерела власних надходжень	Надходження від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів*	Доходи від відсотків, роялті, дивідендів	
	Надходження 30 % відсотків дивідендів (доходу) на акції (частки) господарських товариств, отримані в обмін на майнові права інтелектуальної власності*		
	Благодійні внески, гранти та дарунки	Трансферти та кошти, отримані для виконання цільових заходів	
Надходження, для виконання цільових заходів			

* Відповідні групи актуальні для обмеженого переліку бюджетних установ, окресленого частиною четвертою статті 13 Бюджетного кодексу України

Джерело: згруповано автором за [1; 11]

Таблиця 2

Витрати (фактичні) спеціального фонду			
Бюджетна класифікація (економічний зріз)		НП(с)БОДС 135 «Витрати»	
Поточні видатки (КЕКВ 2000)	Оплата праці і нарахування на заробітну плату (КЕКВ 2100):		
	Оплата праці (КЕКВ 2110)	Оплата праці	Витрати за обмінними операціями
	Нарахування на оплату праці (КЕКВ 2120)	Відрахування на соціальні заходи	
	Використання товарів і послуг (КЕКВ 2200)	Матеріальні витрати	
	x	Амортизація	
	x (Використання товарів і послуг (КЕКВ 2200) – частково)	Інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати з реалізації активів, уцінка/зменшення корисності активів, тощо)	
	Обслуговування боргових зобов'язань (КЕКВ 2400)	Фінансові витрати	
	Поточні трансферти (КЕКВ 2600)	Трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо)	Витрати за необмінними операціями
x (Використання товарів і послуг (КЕКВ 2200) – частково, Соціальне забезпечення (КЕКВ 2700) – частково)	Інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо)		
Капітальні видатки (КЕКВ 3000)	Придбання основного капіталу (КЕКВ 3100)	x	x
	Капітальні трансферти (КЕКВ 3200)		

Джерело: згруповано автором за [1; 3; 12]

Звернемо увагу, повної відповідності між бюджетною класифікацією та обліковими стандартами годі й шукати. Об'єктивним поясненням є специфіка облікової методології у частині визнання капітальних видатків (у складі капітальних інвестицій (активів), а не витрат), амортизації як особливого методичного прийому для систематичного розподілу (з віднесенням на витрати) вартості активів, які забезпечують одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів.

При цьому важливо збалансувати доходи і витрати спеціального фонду у розрізі обмінних і необмінних операцій. Проте розглянемо, наприклад, кошти спеціального фонду у формі безоплатних надходжень, отриманих установами в грошовому або натуральному вигляді. Найчастіше вони спрямовуються на організацію (забезпечення) основної діяльності бюджетних установ, а отже, суб'єкти державного сектору вимушені компенсувати витрати за обмінними операціями за рахунок доходів від необмінних операцій, що порушує базовий принцип ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності, передбачений третім розділом НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (відповідності доходів та витрат). І, на жаль, такі випадки непоодинокі.

По-п'яте, активне залучення бюджетними установами небюджетних джерел фінансування і нарощування спеціального фонду ставить перед ними ряд першочергових завдань, у числі яких – визначення економічно обґрунтованих цін на платні послуги, які надаються бюджетними установами, нормативних витрат на надання послуг, оцінка результатів й ефективності окремих напрямків діяльності (послуг), між якими можуть бути перерозподілені ресурси. Практична реалізація цього завдання залежить від наявності достовірної й повної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. З огляду на те, що такі завдання раніше не ставилися, ні головні розпорядники бюджет-

них коштів, ні самі керівники бюджетних установ на місцях потрібної інформації не мають, бо вона не передбачена жодним відомчим переліком.

Для збору та ефективного використання такої інформації необхідно організувати облік спеціального фонду таким чином, щоб забезпечити гнучкість системи, адаптивність до зміни умов господарювання, сталий розвиток як окремих бюджетних установ, так і бюджетної системи України загалом. Підґрунтям повинен стати програмно-цільовий метод управління бюджетними коштами, заснований на оцінці досягнення конкретних результатів і ефективності використання коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. Одночасно слід врахувати комплекс організаційно-технічних, методичних і методологічних заходів для визначення (планування) спеціального фонду, а також виконання запланованих показників як окремих стадій бюджетного процесу, що об'єктивно впливають на систему обліку спеціального фонду і почасти можуть розглядатися як її складові (рис. 2).

У представленій моделі реалізовано технологічний аспект визначення показників спеціального фонду, який використовується у методичному керівництві зі статистики державних фінансів. Тобто показник доходу формується первинними доходами, що оплачені (чи прийняті до оплати) суб'єктами економічної системи (крім доходів від власності); він використовується для оплати ресурсного забезпечення матеріального або нематеріального виробництва (покриття витрат). Балансуючою статтею тут виступає операційна різниця або фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом, що розглядається як частина доданої вартості, яка залишається після покриття витрат суб'єкта державного сектору.

В центрі системи обліку спеціального фонду знаходиться впорядкована структура інформаційних потоків по доходу і витрати спеціального фонду у розрізі цен-



Рис. 2. Модель організації обліку спеціального фонду в бюджетних установах

Джерело: побудовано автором

трів відповідальності (водночас у програмно-цільовому розрізі), що є передумовою ведення управлінського (оперативного) обліку складових спеціального фонду у зв'язку з практичним втіленням принципів бюджетування, орієнтованого на результат. Ступінь деталізації інформації, підходи до класифікації і розподілу доходів і витрат спеціального фонду між центрами відповідальності встановлюються керівництвом бюджетної установи як кінцевим прямим користувачем управлінського обліку. Варто наголосити, що окремі елементи управлінського обліку, сьогодні вже вбудовані в існуючу систему обліку й звітності (наприклад, калькулювання собівартості послуг). Бухгалтерський облік при цьому залишається ключовим джерелом системного інформаційного забезпечення виконання бюджетних програм, які фінансуються із спеціального фонду. За такого підходу дотримується принцип економічності, оскільки інформація формується за допомогою перевіреного на практиці медичного інструментарію і програмного забезпечення збору й обробки інформації.

У підсумку, завдяки інтеграції бюджетування, бухгалтерського і управлінського обліку, а також внутрішнього контролю презентована модель обліку спеціального фонду бюджетних установ, здатна генерувати дані для моніторингу результатів діяльності та при-

йняття управлінських рішень щодо поточної діяльності й стратегічних перспектив бюджетних установ.

Висновки. Таким чином, сучасний етап розвитку обліку спецфонду бюджетних установ характеризується трансформацією підходів до розуміння його сутності; відсутністю чіткої ідентифікації складових спеціального фонду бюджетних установ і суперечностями норм бюджетного законодавства та НП(с) БОДС у частині визначення і визнання доходів (надходжень) і витрат (видатків) спеціального фонду; радикально різними (а в окремих положеннях – суперечливими) засадами класифікації складових спецфонду, що ускладнює облікову практику та ставить під сумнів якість інформаційного забезпечення управління спеціальним фондом бюджетних установ.

Аналіз доступного для основної маси розпорядників бюджетних коштів інструментарію засвідчує перспективність моделі організації обліку спеціального фонду, заснованої на інтеграції бюджетування, бухгалтерського і управлінського обліку, внутрішнього контролю в межах цілісної системи. Водночас окреслені проблеми потребують напрацювання єдиних підходів і нових інструментів подальшого розвитку обліку спецфонду бюджетних установ як інформаційної основи управління за результатами.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 26.11.2024).
2. Вашук М., Крута Л., Соколова С. Відновлення касових видатків: від документів до обліку. *Бухгалтерія: бюджет*. 2017. № 43. С. 4.
3. Державний веб-портал бюджету для громадян. Міністерство фінансів України. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=9&year=2024&budgettype=national> (дата звернення: 26.11.2024).
4. Глухова В. Доходи бюджетних установ як об'єкт бухгалтерського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2023. Вип. 3–4. С. 7–17.
5. Дідик А. М., Лемішовський В. І. Бюджетні установи облік оподаткування та звітність. Львів : Апріорі, 2018. 1200 с.
6. Зозуля П. Облік доходів: від нарахування до списання. *Бухгалтерський інтернет-портал*. 2022. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/1085> (дата звернення: 26.11.2024).
7. Левницька С. О. Оцінка доходів бюджетних установ в контексті імплементації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. матеріалів V міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 90-річчю від дня народж. д.е.н., проф. В. В. Сопка; 7 грудня 2018 р. Київ : КНЕУ, 2018. С. 41–43.
8. Ляшенко А. Облік витрат виробництва. *Баланс – бюджет*. 2018. № 37 (109). С. 163–166.
9. Мельник Т. Г., Михальська О. Л., Травінська С. І., Фещенко Є. А. Облік і контроль в бюджетних установах : підручник. Київ : Кондор, 2023. 460 с.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 р. № 1541. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 26.11.2024).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. № 1628. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 26.11.2024).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. № 568. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (дата звернення: 26.11.2024).
13. Акименко Ю. О. та ін. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / за заг. ред. Леня В. С. Київ : Каравела, 2023. 564 с.
14. Руденко Н. О. Облік доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 20. С. 68–71.

REFERENCES

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Biudzhetniyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy [Budget code of Ukraine: Law of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (accessed November 26, 2024).
2. Vashchuk M., Kruta L., Sokolova S. (2017) Vidnovlennia kasovykh vydatkiv: vid dokumentiv do obliku [Recovery of cash expenses: from documents to accounting]. *Bukhhalteriia: biudzhets*, vol. 43, p. 4. (in Ukrainian)
3. Ministry of Finance of Ukraine (2024) Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian [State budget web portal for citizens]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/?month=9&year=2024&budgettype=national> (accessed November 26, 2024).
4. Hlukhova V. (2023) Dokhody biudzhetykh ustanov yak obiekt bukhhalterskoho obliku [Incomes of budget institutions as an object of accounting]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, vol. 3–4, pp. 7–17. (in Ukrainian)
5. Didyk A. M., Lemishovskiy V. I. (2018) Biudzhetni ustanovy oblik opodatkuvannia ta zvitnist [Budgetary institutions accounting for taxation and reporting]. Lviv: Apriori, 1200 p. (in Ukrainian)
6. Zozulia P. (2022) Oblik dokhodiv: vid narakhuvannia do spysannia [Income accounting: from accrual to write-off]. *Bukhhalterskyi internet-portal*. Available at: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/1085> (accessed November 26, 2024).
7. Levytska S. O. (2018) Otsinka dokhodiv biudzhetykh ustanov v konteksti implementatsii mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku dlia derzhavnogo sektora [Assessment of revenues of budget institutions in the context of implementation of international accounting standards for the public sector]. *Oblik, analiz, audyt ta opodatkuvannia: suchasna paradyhma v umovakh staloho rozvytku : zb. materialiv V mizhnar. nauk.-prakt. konf., prysviach. 90-richchiu vid dnia narodzh. d.e.n., prof. V. V. Sopka*. Kyiv: KNEU, pp. 41–43. (in Ukrainian)
8. Liashenko A. (2018) Oblik vytrat vyrobnytstva [Accounting of production costs]. *Balans – biudzhets*, vol. 37 (109), pp. 163–166. (in Ukrainian)
9. Melnyk T. H., Mykhalska O. L., Travinska S. I., Feshchenko Ye. A. (2023) Oblik i kontrol v biudzhetykh ustanovakh: pidruchnyk [Accounting and control in budget institutions : textbook]. Kyiv: Kondor, 460 p. (in Ukrainian)
10. Ministry of Finance of Ukraine (2009) Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannia finansovoi zvitnosti" [National public sector accounting standards of Ukraine 101 "Presentation of financial statements"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (accessed November 26, 2024).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2010) Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 124 "Dokhody" [National public sector accounting standards of Ukraine NPSAS 124 "Revenue"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (accessed November 26, 2024).
12. Ministry of Finance of Ukraine (2012) Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 "Vytraty" [National public sector accounting standards of Ukraine NPSAS 135 "Costs"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text> (accessed November 26, 2024).
13. Akymenko Yu. O. et al. (2023) Oblik u biudzhetykh ustanovakh: navchalnyi posibnyk [Accounting in budget institutions: study guide] / a zah. red. Lenia V. S. Kyiv: Karavela, 564 p. (in Ukrainian)
14. Rudenko N. O. (2013) Oblik dokhodiv spetsialnogo fondu derzhavnykh vyshchykh navchalnykh zakladiv [Accounting of revenues of the special fund of state higher educational institutions]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 20, pp. 68–71. (in Ukrainian)