

## ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСІВ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ АСПЕКТ

*Надано критичну оцінку організації бухгалтерського обліку діяльності дошкільних навчальних закладів у централізованій бухгалтерії відділу освіти виконавчого органу районної ради. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення облікової системи дошкільних навчальних закладів відповідно до потреб ефективного управління їх фінансами.*

**Ключові слова:** *фінанси, дошкільний навчальний заклад, бухгалтерський облік, організація.*

Вплив системи освіти на життя суспільства досить широкий: у дошкільних закладах і загальноосвітній школі починається процес формування особи, індивідуальної та суспільної свідомості людей, що відбувається і в системі професійної освіти. У наш час зростає роль системи освіти як інституту духовного виховання особи, збагачення її людського капіталу, покращання її якостей як суб'єкта виробничих відносин [1, с. 286]. На рівні дошкільної, початкової середньої освіти витрати на формування людського капіталу спрямовані на формування здатності читати, писати та говорити. Частково витрати на персонал (оплата праці, соціальні заходи, навчання та підвищення кваліфікації тощо) відображені в бухгалтерському обліку, проте інвестиції у формування та відтворення людського капіталу можуть бути істотними, тому Т. Давидюк, С. Оганджян висувають пропозиції щодо їх включення у бухгалтерську звітність підприємств [2, с. 119].

Н.В. Борисова вважає, що важливим аспектом реформування державної облікової системи має стати галузевий підхід у побудові бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Мається на увазі створення методологічного і методичного забезпечення, що відображало б галузеву специфіку окремих сфер діяльності державних інституцій [3]. Однією з основних проблем освіти в Україні є її недостатнє фінансування. Погоджуємося з В. Максимовою, Р. Пеліпадченко, що вирішення основних питань розвитку системи бухгалтерського обліку сприятиме вдосконаленню управління державними фінансами в цій сфері, поглибленню системи стратегічного бюджетного планування та системи контролю за процесом виконання бюджету [4, с. 35]. Наявність змішаного фінансування бюджетних установ і дошкільних навчальних закладів, зокрема, обумовлює необхідність розмежування категорій «бухгалтерський облік виконання бюджету» і «бухгалтерський облік у бюджетній установі», адже, як зазначає О. Кравчук, зведення другого до першого призводить до незадовільного забезпечення виконання мети бухгалтерського обліку і звітності та ускладнює здійснення контролю за наявністю й ефективним використанням державного та комунального майна [5]. Надаючи пропозиції щодо вдосконалення облікової системи державного ВНЗ, Н. Вацик доводить, що методика обліку в навчальних закладах по-

винна чітко фіксувати процес надання платних послуг, формувати повну собівартість, що в кінцевому результаті дозволить здійснювати управління витратами та підвищити рентабельність кожного виду госпрозрахункової діяльності, а також здійснювати ефективне управління навчальним закладом [6, с. 185]. О. Прохорова акцентує увагу на тому, що бюджетним установам доречно вести їх окремий облік, що забезпечить прозорість розрахунків і достовірність облікових даних та сприятиме підвищенню ефективності використання бюджетних коштів [7, с. 140].

Таким чином, у науковій літературі переважно обговорюються загальні проблеми управління фінансами й організації бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ, але недостатньо дослідженими залишаються галузеві аспекти цього питання.

Метою статті є розробка пропозицій щодо вдосконалення облікової системи дошкільних навчальних закладів відповідно до потреб ефективного управління їх фінансами.

Управління фінансами дошкільних навчальних закладів здійснюється на місцевому рівні, але є централізованим. Районною у місті радою створюються відділи освіти як структурні підрозділи виконавчого органу районної ради. Відділ освіти фінансується за рахунок коштів місцевого бюджету. Гранична кількість, фонд оплати праці працівників відділу та видатки на його утримання встановлюються, міською радою (районною у місті радою) за рекомендаціями Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України та затверджуються головою районної ради за поданням начальника відділу освіти.

Для ведення бухгалтерського обліку в закладах і установах освіти при відділі освіти створюється централізована бухгалтерія, яку очолює головний бухгалтер. Він призначається на посаду та звільняється з посади наказом начальника відділу освіти.

Фінансування освіти за рахунок місцевих бюджетів здійснюється за кодами функціональної класифікації (КФК): 070101 «Дошкільні заклади освіти», 070201 «Загальноосвітні школи (у тому числі школа-дитячий садок, інтернат при школі), спеціалізовані школи, ліцеї, гімназії, колегіуми», 070202 «Вечірні (змінні) школи», 070303 «Дитячі будинки», 070401 «Позашкільні заклади освіти, заходи з позашкільної роботи з дітьми», 070802 «Методична робота, інші заходи у сфері народної освіти», 070804 «Централізовані бухгалтерії», 070805 «Групи централізованого господарського обслуговування», 070806 «Інші заклади освіти», 070807 «Інші освітні програми».

Надамо оцінку організації бухгалтерського обліку діяльності дошкільних навчальних закладів на прикладі відділу освіти Ленінського району м. Донецька. Відділ використовує меморіально-ордерну форму бухгалтерського обліку. Наказом Державного казначейства України від 27 лип. 2000 р. № 68 затверджено «Інструкцію про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання». За кодом 070101 здійснюється фінансування ДДУ (дитячих державних установ): № 1 «Волошка», № 9 «Теремок», № 40 «Білосніжка», № 142, № 187 «Ластівка», № 211 «Росинка», № 254 «Теремок», № 286 «Верба», № 323 «Орля», № 353 «Лісова казка», № 367 «Дельфін», № 394 «Зернятко», № 398

«Синьоока». Слід вказати на невідповідність вживаного терміна «дитяча державна установа» (ДДУ) законодавчо визначеному – «дошкільний навчальний заклад» (ДНЗ).

Характеристику меморіальних ордерів, які складає централізована бухгалтерія відділу освіти Ленінського району м. Донецька, наведено в таблиці 1.

Перевагами меморіально-ордерної форми обліку, яку використовує відділ освіти, є: простота і гнучкість, що дає можливість пристосовувати її до різних типів освітніх установ; використання меморіальних ордерів сприяє впорядкуванню синтетичного обліку.

Утім меморіальні ордери мають різний ступінь аналітичності з погляду на розкриття інформації про ефективність функціонування окремого ДНЗ, оскільки звіти про надходження та використання коштів загального і спеціального фондів формуються у цілому по відділу освіти районної ради за кодами КФК.

Найбільшою аналітичністю характеризуються меморіальні ордери, які відображають нарахування заробітної плати, витрачання продуктів харчування, розрахунки з батьками на утримання дітей. У меморіальному ордері № 15 наводиться розгорнуте сальдо по рахунку 674 (по дебету і кредиту) на початок і кінець періоду за кожним ДНЗ, нарахування за дні відвідування (по дебету 674 і кредиту 714) і оплата квитанцією (по дебету 323 і кредиту 674).

Утім низьку аналітичність мають меморіальні ордери, у яких обліковується придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки. Наприклад, інформацію про оплату комунальних послуг і енергоносіїв по кожному ДНЗ можна отримати лише з актів (рахунків). Бухгалтерський облік слабо пов'язаний із кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ), відповідні шифри вказані лише в меморіальному ордері № 13 (1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»).

Автоматизовано складаються лише меморіальні ордери № 5 і 15, а також оборотно-сальдові відомості: щодо матеріалів (синтетичного рахунку 234 – господарські матеріали і канцелярське приладдя), аналітичний облік здійснюється за МВО і номенклатурними номерами; активів (синтетичних рахунків для обліку необоротних активів), аналітичний облік також здійснюється за МВО за інвентарними номерами.

Однак недоліками цих оборотно-сальдових відомостей за формою є отождошення активів і необоротних активів, змістом – указівка прізвища, ім'я, по батькові матеріально-відповідальних осіб без встановлення відповідності конкретному ДНЗ. Це ускладнює можливість проведення аналізу зовнішніми користувачами облікових реєстрів.

Управління фінансами дошкільних навчальних закладів є надто централізованим, що не відповідає передовому світовому досвіду. Наприклад, шкільна освіта Великобританії кінця XX - початку XXI ст. перебуває в процесі постійного реформування, що характеризується складним поєднанням централізаційних і децентралізаційних тенденцій [8, с. 81].

Найбільш помітними в цей період стали децентралізаційні зміни, що позначилися на системі фінансування шкіл і привели до революції управлінських повноважень.

Таблиця 1 – Характеристика меморіальних ордерів, які складає централізована бухгалтерія відділу освіти Ленінського району м. Донецька

Номер і назва меморіального ордера	Призначення	Підстава для здійснення записів	Організація аналітичного обліку
1	2	3	4
№ 2 – Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України – Форма № 381 (бюджет)	Облік надходження на рахунок відділу освіти асигнувань і здійснення касових видатків загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів з реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства України	Щоденні виписки з реєстраційних рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України, з доданням до них підтверджень документів (платіжних доручень тощо).	Немає
№ 3 – Накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) – Форма № 382 (бюджет)	Облік надходження на рахунок відділу освіти доходів і здійснення касових видатків спеціального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства України	Щоденні виписки зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України, з доданням до них підтверджень документів (платіжних доручень тощо)	Ведеться за кодом 070101 у розрізі спеціальних реєстраційних рахунків
№ 5 – Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та пенсій – Форма № 405 (бюджет)	Облік нарахування заробітної плати, внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування, в тому числі на обов'язкове соціальне страхування за рахунок коштів загального і спеціального фонду	Розрахунково-платіжні відомості ДНЗ, таблиці використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення тощо	За КФК (070101, 070201, 070804, 070805) і ДНЗ
№ 6 – Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами Форма № 409 (бюджет)	Облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами відділу освіти	Платіжні доручення, рахунки-фактури тощо	Окремо за кожним кредитором і в розрізі КФК

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
№ 7 – Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів – Форма № 409 (бюджет)	Облік розрахунків за продукти харчування, медикаменти та перевезувальні засоби, що здійснюються в порядку планових платежів	Платіжні доручення, рахунки-фактури тощо	Окремо за кожним постачальником і в розрізі КФК
№ 9 – Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів – Форма № 438 (бюджет)	Облік вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб матеріальних цінностей, що відносяться до необоротних активів	«Акт прийняття-передачі основних засобів», ф. № ОЗ-1, «Акт про списання основних засобів», ф. № ОЗ-3, «Акт про списання автотранспортних засобів», ф. № ОЗ-4; «Акт про списання вилученої з бібліотеки літератури», ф. № ОЗ-5	Матеріально-відповідальні особи (МВО) та ДНЗ
№ 10 – Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних і швидкозношуваних предметів – Форма № 439 (бюджет)	Облік вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб малоцінних і швидкозношуваних предметів	Акти списання	Матеріально-відповідальні особи (МВО) та ДНЗ
№ 12 – Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування – Форма № 411 (бюджет)	Облік витрачання продуктів харчування	Накопичувальні відомості про витрату продуктів харчування, акти про нестачу продуктів харчування, повернення на базу тощо	Матеріально-відповідальні особи (МВО) та ДНЗ
№ 13 – Накопичувальна відомість витрачання матеріалів – Форма № 396 (бюджет)	Облік операцій витрачання матеріалів, крім продуктів харчування	Відомість видатків матеріалів на потреби установи, де вказується дата видачі, найменування матеріалів, кількість, мета, з якою видані, особа, яка отримала матеріали та підпис	За КФК і ДНЗ
№ 15 – Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей – Форма № 406 (бюджет)	Облік за розрахунками з батьками на утримання дітей	Відомості за розрахунками з батьками	За ДНЗ

Запровадивши систему автономного менеджменту, держава зменшила контролюючу та керівну роль місцевих органів освіти (LEAs) і надала більшої свободи опікунським радам шкіл, зокрема й у тому, що стосується прийняття фінансових рішень. Фінансова автономія школи підтримується британським урядом через створення різноманітних фондів і залучення до партнерства приватних осіб, бізнес-структур і організацій тощо.

### **Висновки.**

1. Проблеми вдосконалення бухгалтерського обліку діяльності дошкільних навчальних закладів у контексті підвищення ефективності управління фінансами можна поділити на загальні та часткові. До загальних слід віднести: модернізацію системи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі для створення передумов для організації внутрішнього і зовнішнього аудиту за міжнародними стандартами. Потребують розробки та запровадження єдині національні положення бухгалтерського обліку та єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізований із бюджетною класифікацією.

2. Специфічною проблемою системи управління фінансами дошкільних навчальних закладів є її внутрішня сутність, яка залишається «радянською» і потребує докорінного реформування. У ринкових умовах виникає необхідність запровадження нової системи договірних відносин про надання послуг бюджетними установами. Розвиток комерційної діяльності дошкільних навчальних закладів потребує збільшення з часом їх фінансової автономії та переходу на окремий (автономний) рахунок і ведення обліку окремим бухгалтером чи бухгалтерським відділом. За аналогією з вищими навчальними закладами ДНЗ доцільно дозволити включати до ціни послуг, окрім витрат, ще й прибуток, який слід враховувати на окремому рахунку бухгалтерського обліку «Результат здійснення комерційної діяльності» і контролювати його цільове використання на розвиток дошкільного навчального закладу.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є розробка пропозицій щодо гармонізації плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ із бюджетною класифікацією.

### **Література**

1. Козак О.М. Стан ринку освітніх послуг в Україні / О.М. Козак // Економічний простір. – 2009. – Вип. 32. – С. 284-291.
2. Давидюк Т.В. Формування та відтворення людського капіталу в бухгалтерському обліку: співвідношення понять «витрати» та «інвестиції» / Т.В. Давидюк, С.Г. Оганджян // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Вип. 3 (15). – С. 112-125.
3. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи [Електронний ресурс] // Менеджмент. – 2010. – № 13. – Режим доступу: <[http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/borisova.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm)>.
4. Максимова В.Ф. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах / В.Ф. Максимова, Р.О. Пеліпадченко // Економічний простір. – 2008. – № 16. – С. 33-40.

5. Кравчук О. Проблеми правового регулювання обліку державного і комунального майна, закріпленого за бюджетними установами / О. Кравчук // Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». – 2009. – № 4. – Режим доступу: <[http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkpi/Soc/2009\\_4/Kravchuk.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkpi/Soc/2009_4/Kravchuk.pdf)>.
6. Вацик Н. Необхідність удосконалення методики обліку у вищих навчальних закладах як важливої складової управління вузом / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2(27). – С. 184-188.
7. Прохорова О.С. Загальні підходи до планування, обліку та контролю власних надходжень бюджетних установ / О.С. Прохорова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 2(10). – С. 137-141.
8. Ковальчук О. Механізми фінансування шкільних закладів у Великобританії як засоби посилення їх автономії / О. Ковальчук // Порівняльно-педагогічні студії. – 2010. – № 1-2. – С. 76-84.