

І.В. Литвинчук, к.е.н., доц.

Н.О. Прохорчук, аспір.

Житомирський державний технологічний університет

Класифікація доходів загальноосвітніх навчальних закладів: критичний огляд

Досліджено класифікацію доходів загальноосвітніх навчальних закладів і доведено необхідність розглядати її через призму доходів бюджетних (державних) установ. Проаналізовано нормативну базу і економічну літературу з метою виокремлення ключових класифікаційних ознак для систематизації доходів загальноосвітніх навчальних закладів як об'єктів бухгалтерського відображення. Вирізняють п'ять ключових підходів до класифікації доходів бюджетних установ, які закріплені на законодавчому рівні та описані авторами у економічній літературі. Запропоновано узагальнену класифікацію доходів загальноосвітніх навчальних закладів з виокремленням дев'яти основних напрямів: за можливістю передбачення (звичайні, надзвичайні), за можливістю планування (планові, непланові), за регулярністю отримання (постійні, разові), за видами діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні), за періодами виникнення (звітний і майбутніх періодів), за формою власності загальноосвітніх навчальних закладів (державних, комунальних, приватних), за фізичною формою (монетарні, немонетарні), за цільовим спрямуванням (загального і спеціального фонду), за джерелами фінансування (власні, позикові і залучені). Запропонована класифікація передбачає групування базових елементів за двома основними групами доходів, які визначають характер позабюджетної діяльності та фінансовий результат функціонування загальноосвітніх навчальних закладів. Узагальнена класифікація доходів загальноосвітніх навчальних закладів дозволяє систематизувати об'єкти доходів бухгалтерського обліку для ефективного ведення господарської діяльності, складання звітності та прийняття управлінських рішень щодо раціонального формування і витрачання бюджетних коштів.

Ключові слова: *доходи бюджетних установ; доходи загальноосвітніх закладів; класифікація; власні доходи бюджетних установ; доходи загального фонду; доходи спеціального фонду.*

Актуальність теми. Класифікація доходів загальноосвітніх навчальних закладів є важливим питанням у галузі бухгалтерського обліку. Наявна різноманітність об'єктів для бухгалтерського відображення доходів загальноосвітніх навчальних закладів вимагає уточнення їх класифікації, яка необхідна для забезпечення функціонування бюджетних установ, контролю за їх діяльністю з метою ефективного управління бюджетними коштами. Аналіз літературних джерел дозволив виокремити ряд розбіжностей у класифікації доходів загальноосвітніх навчальних закладів для потреб бухгалтерського обліку, що вимагає проведення дослідження. Зокрема, невідповідність груп доходів, закріплених у нормативно-правовій базі (Бюджетний кодекс України і Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження положення про загальноосвітній навчальний заклад»), втрати чинності Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання», відсутність єдиного підходу до визнання і відображення в бухгалтерському обліку доходів загальноосвітніх навчальних закладів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, на які спирається автор. Питання розвитку та класифікації доходів державних установ завжди було в центрі досліджень науковців, які вивчали теоретичні проблеми бухгалтерського обліку. Дослідження за цим напрямом проводять такі вітчизняні вчені, як Буряченко А.Є. [3], Гапонюк М.А. [3], Джога Р.Т. [4], Петрук О.М. [9], Пігош В. [10], Свірко С.В. [14], Ставерська Т.О. [1], Тищенко Т.Я. [9], Черепанова В.О. [1], Шевчук І.Л. [1], Яцюта В.П. [3] та інші. Вчені розглядають загальні тенденції модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі й окремі аспекти обліку в розрізі його об'єктів. Однак принципові положення щодо класифікації доходів бюджетних установ в цілому та у загальноосвітніх навчальних закладах зокрема на даний час не погоджені.

Метою статті є дослідження та уточнення класифікаційних ознак доходів загальноосвітніх навчальних закладів, запропонованих різними авторами в економічній літературі та їх узагальнення для потреб управлінського обліку.

Викладення основного матеріалу. Класифікація – це один із методів дослідження, який широко використовується в економіці для розподілу предметів, явищ, понять, питань, які вивчаються, на групи, класи, ґрунтуючись на їх загальних ознаках. За допомогою цього методу питання, явища, поняття, які

вивчаються, узагальнюються за найбільш важливою ознакою спочатку у великі групи (класи); потім ці групи у процесі їх осмислення поділяють на більш дрібні та доходять до елементарних частин. Застосовується цей метод, по-перше, для полегшення орієнтування в явищах, які вивчаються, по-друге, для всебічного та більш глибокого їх пізнання. З цією метою класифікація використовується і в бухгалтерському обліку [8, с. 8].

Найважливіша проблема класифікації – вибір ознаки, за якою групують поняття та явища, що досліджують. Від правильного групування залежать достовірність облікових і звітних даних.

Повна загальна середня освіта в Україні є обов'язковою для всіх громадян держави. Її фінансування гарантовано українським законодавством, тому класифікацію доходів загальноосвітніх навчальних закладів необхідно розглядати через призму доходів бюджетних (державних) установ.

Доходи бюджету є результатом розподілу та перерозподілу вартості ВВП. Згідно з Бюджетним кодексом, доходи бюджетів класифікують за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти [2]. Оскільки в Україні до складу бюджету можуть входити за своїми доходами і видатками цільові бюджетні фонди, то згідно з Бюджетною класифікацією [13], доходи бюджету класифіковано за розділами, що наведені на рисунку 1.

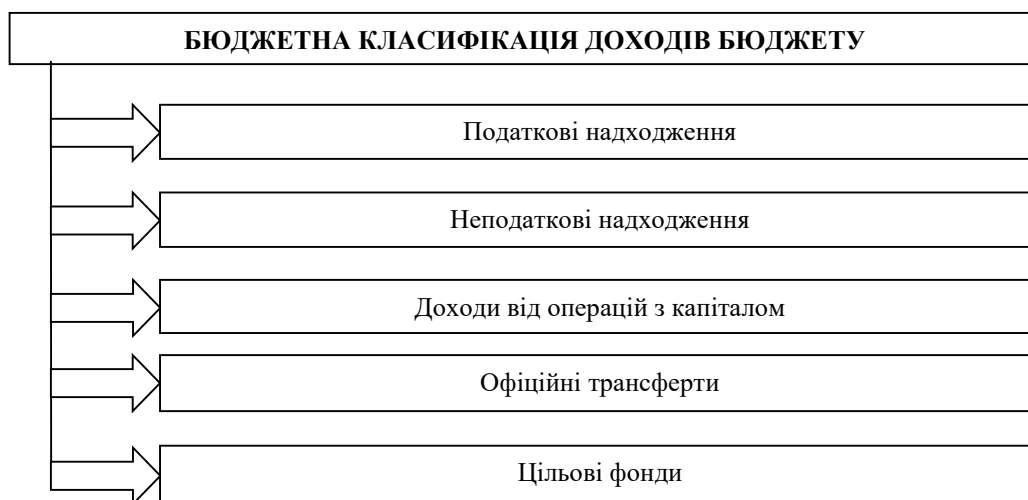


Рис. 1. Класифікація доходів бюджету згідно з Бюджетною класифікацією [1; 13]

У бюджетній практиці України сьогодні використовується така класифікація основних видів доходів бюджетних установ (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація доходів державних установ

Податкові надходження	Неподаткові надходження	Доходи від операцій з капіталом	Офіційні трансферти
1	2	3	4
<p>Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> • податок та збір на доходи фізичних осіб; • військовий збір; • податок на прибуток підприємств 	<p>Доходи від власності та підприємницької діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> • частина прибутку (доходу) господарських організацій (які належать до комунальної власності), що вилучається до бюджету, дивіденди; • відрахування коштів, отриманих від проведення державних лотерей; • надходження від розміщення в установах банків та тимчасово вільних бюджетних коштів 	<p>Надходження від продажу основного капіталу</p>	<p>Від органів державного управління:</p> <ul style="list-style-type: none"> • дотації (базова, реверсна); • субвенції; • інші дотації з місцевого бюджету
<p>Податки на власність:</p> <ul style="list-style-type: none"> • податок з власників транспортних засобів 	<p>Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> • плата за надання адміністративних послуг; • державне мито; • інші адміністративні збори та платежі 	<p>Надходження від реалізації державних запасів товарів</p>	<p>Від Європейського союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • отримані кошти; • гранти (дарунки); • інша допомога

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
<i>Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів</i>	<i>Власні надходження в бюджетних установах:</i> <ul style="list-style-type: none"> • плата за послуги, що надаються бюджетними установами; • надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; • плата за оренду майна бюджетних установ; • інші джерела власних надходжень бюджетних установ; • благодійні внески, гранти та дарунки 	<i>Кошти від продажу землі і нематеріальних активів</i>	
<i>Внутрішні податки на товари та послуги:</i> <ul style="list-style-type: none"> • акцизний податок; • податок на додану вартість 	<i>Інші неподаткові надходження:</i> <ul style="list-style-type: none"> • кошти від реалізації конфіскованого майна; • інші надходження; • нез'ясовані надходження; • доходи від операцій з кредитування та наданих гарантій; • концесійні платежі; • інші збори 	<i>Податки на фінансові операції та операції з капіталом</i>	
<i>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції:</i> <ul style="list-style-type: none"> • ввізне мито; • вивізне мито 			
<i>Інші податки:</i> <ul style="list-style-type: none"> • окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів, нараховані до 01.01.2011 р.; • збори на паливно-енергетичні ресурси; • місцеві податки та збори; • інші податки та збори (екологічний податок та податки і збори, не віднесені до інших категорій) 			

Довідка: доповнено автором на основі [2–3; 13]

Бюджетний кодекс України (БКУ), який на сьогодні виступає основним нормативно-правовим актом, що регулює взаємовідносини в бюджетній сфері (у т. ч. бюджетних установах), визначає класифікацію доходів і видатків бюджету. Натомість класифікація доходів і видатків бюджетних установ у жодній його статті не розглядається. За контекстом можна зрозуміти, що доходи бюджетних установ розмежовуються на доходи загального й доходи спеціального фондів.

Загальний фонд бюджету охоплює всі його доходи, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду. На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій.

До доходів спеціального фонду бюджету належать власні надходження бюджетних установ. Спеціальний фонд бюджетної установи – це кошти, які надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються із власних надходжень бюджетних установ і доходів за іншими надходженнями спеціального фонду.

Відповідно до переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 17 травня 2002 року № 659 (втратила чинність 9 березня 2011 року, відповідні положення включені до Бюджетного кодексу України), надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями, тобто пов'язаних з виконанням основних функцій і завдань цих установ, використовуються на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням цих послуг. Такими витратами, перш за все, є забезпечення необхідними матеріалами, обладнанням, технікою, інвентарем, виготовленням бланків тощо [6].

Власні надходження бюджетних установ, які включаються до спеціального фонду бюджету, розподіляються на групи та підгрупи відповідно до п. 4 ст. 13 БКУ:

- перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;
- друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ (рис. 2).

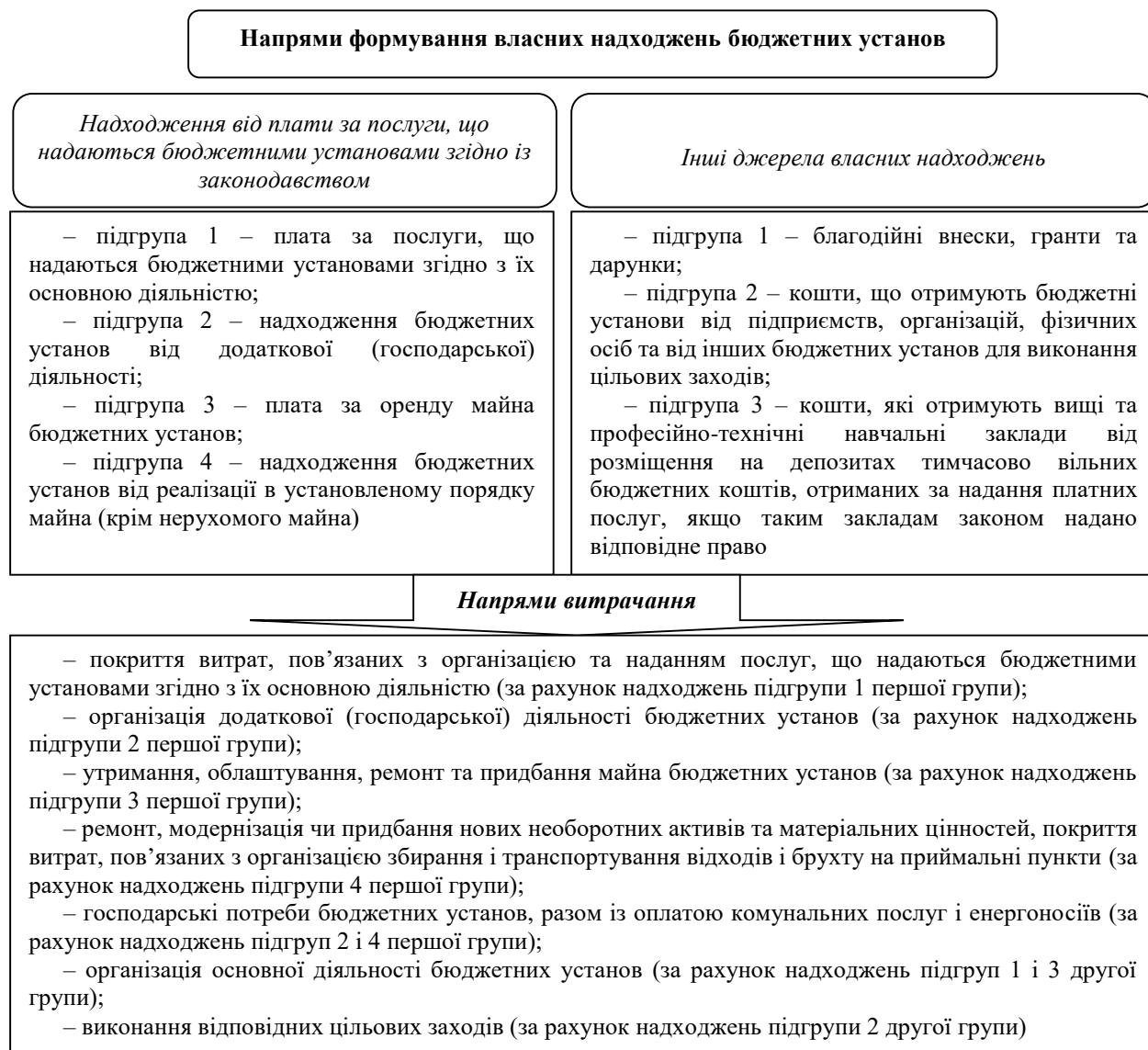


Рис. 2. Напрями формування і витрачання власних коштів бюджетних установ [2; 7; 10]

Зазначена класифікація має досить загальний вигляд, однак вона виокремлює два принципові напрями формування доходів, перший з яких утворюється в результаті господарсько-виробничої діяльності, а другий – відображає доходи, які не є наслідком останньої і отримуються для її повного забезпечення.

Як визначено у п. 9 ст. 51 БКУ, якщо обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), то розпорядник бюджетних коштів повинен передбачити спрямування таких надпланових обсягів, у першу чергу, на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв.

Разом з тим, Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» № 1629, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 року класифікація доходів суб'єктів державного сектору попри передбачення наявності двох груп, розмежовує їх на доходи від обмінних і необмінних операцій (рис. 3).

Класифікація доходів суб'єктів державного сектору згідно з НП(С)БО 124 «Доходи»	
Доходи від обмінних операцій	Доходи від необмінних операцій
А саме: бюджетні асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій	А саме: надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню

Рис. 3. Класифікація доходів суб'єктів державного сектору згідно з НП(С)БО 124 «Доходи» [5; 10]

У межах плану рахунків бухгалтерського обліку визначають дещо іншу класифікацію, класифікаційні ознаки якої є недостатньо обгрунтованими (рис. 4).

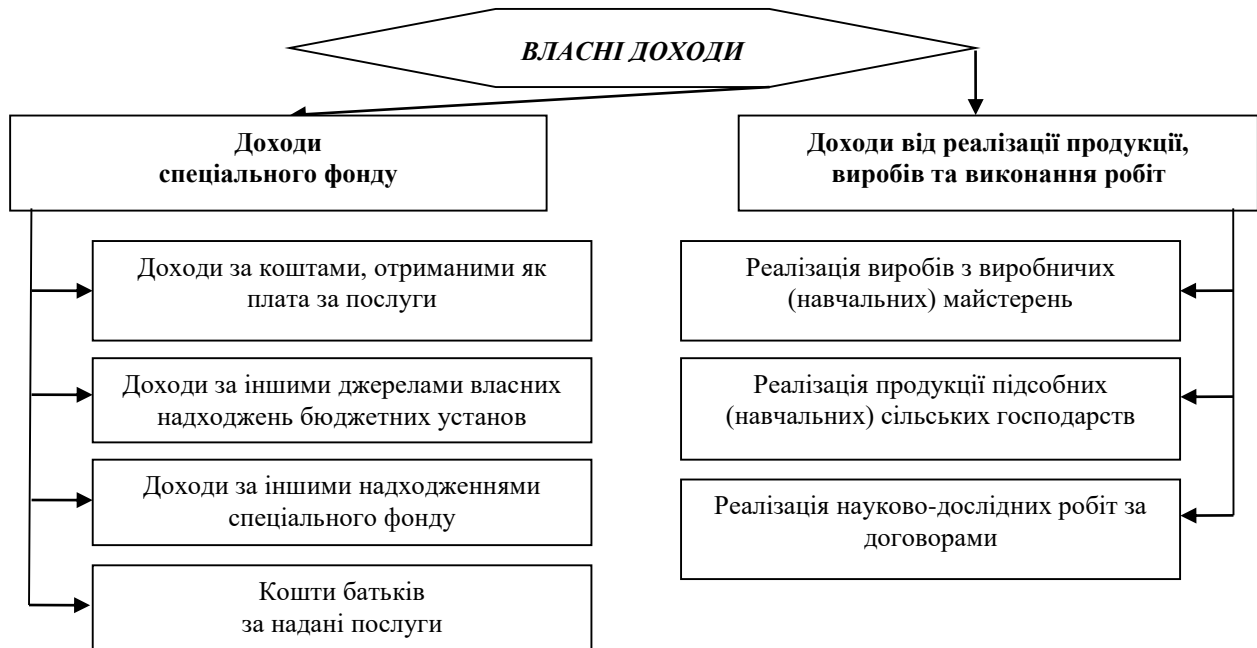


Рис. 4. Класифікація власних доходів бюджетних установ відповідно до логіки побудови плану рахунків бухгалтерського обліку [14]

Власні доходи бюджетних установ, як і доходи загального фонду, підлягають плануванню. Для формалізації результатів планування власних доходів призначено другу складову кошторису – спеціальний фонд. Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється за видами доходів та їх джерелами, які визначаються розробленою класифікацією доходів кожної установи відповідного галузевого профілю згідно із затвердженим галузевим переліком.

Щоб забезпечити отримання максимально вірогідного обсягу доходів, необхідно заздалегідь сформувати систему показників, застосовуваних у розрахунках.

Стосовно зазначених видів доходів можна виокремити такі показники:

– за доходами, що отримуються від надання функціонально основних послуг бюджетних установ – кількість студентів, які навчаються у плановому періоді на контрактній основі, кількість хворих, яким

буде надано медично-лікувальну допомогу за власні кошти; кількість пацієнтів, яким буде надано медично-діагностичну допомогу за власні кошти; кількість відвідувачів музеїв, виставок тощо, а також розмір плати за перелічені послуги;

– за доходами, отримуваними від господарської чи господарсько-виробничої діяльності – кількість виробів, навчально-виробничих майстерень, кількість продукції сільськогосподарських навчальних підсобних господарств та вартість зазначеної продукції; кількість місць у гуртожитках та відомчих квартирах і плата за проживання в них; кількість працівників, які харчуватимуться в установі, та вартість харчування;

– за доходами в частині оренди приміщень бюджетних установ – площа приміщень, кількість обладнання й іншого майна та розмір орендної плати; за доходами від реалізації майна – кількість запланованих до реалізації об'єктів необоротних активів (крім будівель і споруд та інших матеріальних активів, зокрема списаних як непридатних до реалізації) і вартість реалізації [14].

У свою чергу, Р.Т. Д жога, С.В. Свірко та Р.М. Сінельник [4], відповідно до потреб обліку, розмежовують доходи бюджетних установ таким чином: доходи загального фонду; доходи спеціального фонду: а) власні надходження бюджетної установи; б) доходи за іншими надходженнями.

Власні надходження бюджетних установ поділяються на 2 групи: 1) плата за послуги, що надійшла бюджетним установам (плата за послуги, що їх надають бюджетні установи згідно з функціональними повноваженнями, кошти, що отримуються від господарської та виробничої діяльності, плата за оренду майна бюджетних установ, кошти, що їх отримують бюджетні установи від реалізації майна); 2) інші джерела власних надходжень (гранти та подарунки, кошти, отримані на виконання окремих доручень, кошти, отримані від інших бюджетних установ).

Вчені О.М. Петрук, Т.Я. Тищенко [9] доповнили класифікацію доходів бюджетних установ з урахуванням того, що бюджетні установи отримують фінансування з бюджетів відповідних рівнів. І пропонують класифікувати доходи бюджетних установ за такими ознаками:

а) залежно від джерел формування:

- доходи загального фонду;
- доходи спеціального фонду;

б) залежно від джерел надходження:

- асигнування з бюджету;
- власні надходження;

в) залежно від функціональних повноважень:

- доходи, отримані як плата за послуги, що надаються згідно з функціональними повноваженнями бюджетної установи;

- доходи, отримання яких не пов'язане з функціональними повноваженнями;

г) залежно від характеру надходження:

- постійні;
- випадкові;

д) залежно від джерел формування спеціального фонду:

- плата за послуги, що надаються бюджетною установою згідно з функціональними повноваженнями;

- надходження від господарської та/або виробничої діяльності;
- плата за оренду майна бюджетних установ;
- надходження від реалізації майна.

Вважаємо, що виокремлена авторами класифікаційна ознака «залежно від джерел формування спеціального фонду» є недоцільною, оскільки вона повторює ознаку «залежно від джерел формування» і бажано було б відобразити зазначені вище доходи бюджетних установ у складі доходів спеціального фонду цієї класифікаційної ознаки.

Таким чином, існує велика кількість підходів до класифікації доходів державних установ, що виникли в результаті певних історичних і соціальних умов, домінуючих у той або інший період, а також в результаті впливу розвитку виробництва, техніки і бухгалтерського обліку як науки в цілому. Узагальнену авторами класифікацію доходів бюджетних установ наведено на рисунку 5.

Проведений огляд класифікації доходів бюджетних установ переконує, що брати за основу погляд конкретного автора (авторів) при вивченні цієї проблеми було б суб'єктивним і недостатнім для формування загальної картини. Названі класифікації доходів бюджетних установ необхідно класифікувати за певними ознаками.



Довідка: розробка автора

Рис. 5. Класифікація доходів бюджетних установ, запропонована різними авторами в економічній літературі

У сучасних умовах загальноосвітні навчальні заклади за формою власності є державні, комунальні і приватні, що безпосередньо впливає на їх фінансування. Разом з тим, вони можуть проводити свою діяльність відповідно до наданих керівнику функціональних повноважень, отримувати на безповоротній основі гранти, дарунки і благодійну допомогу та розпоряджатися майном, що перебуває у їх власності. З урахуванням цього, пропонуємо уточнити класифікацію доходів загальноосвітніх навчальних закладів з виокремленням дев'яти ключових ознак (рис. 6). Оскільки сучасне управління загальноосвітнім навчальним закладом безпосередньо залежить від чіткої організації бухгалтерського обліку, то з метою його удосконалення пропонуємо уточнену класифікацію, в якій базовими елементами є дві основні групи доходів, що визначають характер позабюджетної діяльності та отримані фінансові результати діяльності навчальних закладів.

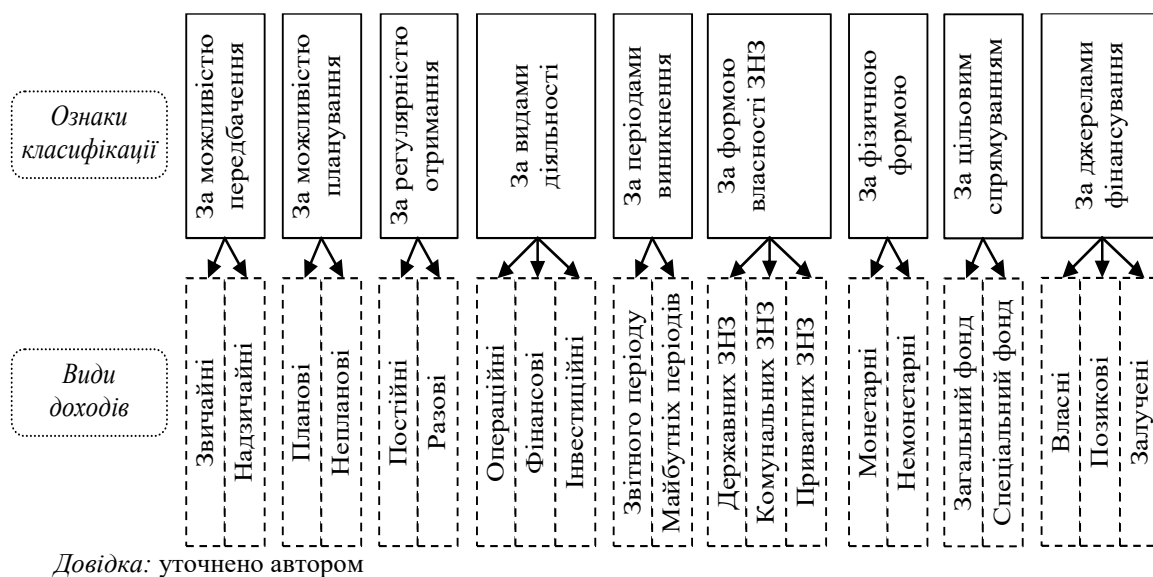


Рис. 6. Класифікація доходів загальноосвітніх навчальних закладів

Для потреб управління і удосконалення бухгалтерського відображення об'єктів доходів загальноосвітніх закладів пропонуємо визначити зміст уточненої класифікації їх доходів (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристика доходів загальноосвітніх навчальних закладів

№ з/п	Вид доходів	Характеристика
1	2	3
1	Звичайні	Усі доходи і надходження, які передбачені кошторисом на рік
2	Надзвичайні	Надходження, які не передбачені кошторисом на рік
3	Планові	Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством та інші джерела власних надходжень бюджетних установ (крім благодійних внесків і дарунків)
4	Непланові	Благодійні внески від спонсорів і меценатів, а також усілякі пожертви
5	Постійні	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями
6	Разові	Благодійні внески від спонсорів і меценатів, а також усілякі пожертви
7	Операційні	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
8	Фінансові	Плата за оренду майна бюджетних установ, кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право, кошти, що отримують державні і комунальні заклади як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень
9	Інвестиційні	Інвестиції, які згідно із законодавством надходять до бюджетних установ, у тому числі на спорудження житлових будинків
10	Звітного періоду	Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством та інші джерела власних надходжень бюджетних установ
11	Майбутніх періодів	Доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо
12	Державних ЗНЗ	<ul style="list-style-type: none"> – Кошти відповідного бюджету у розмірі, передбаченому нормативами фінансування загальної середньої освіти для забезпечення навчального процесу в обсязі Державного стандарту загальної середньої освіти; – кошти, отримані за надання платних послуг; – доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, навчально-дослідних ділянок, підсобних господарств, від здачі в оренду приміщень, споруд, обладнання; кредити банків; благодійні внески юридичних і фізичних осіб

1	2	3
13	Комунальних ЗНЗ	– Кошти відповідного бюджету у розмірі, передбаченому нормативами фінансування загальної середньої освіти для забезпечення навчального процесу в обсязі Державного стандарту загальної середньої освіти; – кошти, отримані за надання платних послуг; – доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, навчально-дослідних ділянок, підсобних господарств, від здачі в оренду приміщень, споруд, обладнання; кредити банків; благодійні внески юридичних і фізичних осіб
14	Приватних ЗНЗ	– Кошти фізичних, юридичних осіб; – кошти, отримані за надання платних послуг; – доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, навчально-дослідних ділянок, підсобних господарств, від здачі в оренду приміщень, споруд, обладнання; кредити банків; благодійні внески юридичних і фізичних осіб
15	Монетарні	Грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів
16	Немонетарні	Інші, ніж монетарні
17	Загального фонду	Асигнування з державного і місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи.
18	Спеціального фонду	Спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження), субвенції, одержані з бюджетів іншого рівня, та інших доходів
19	Власні	Перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством: – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; – плата за оренду майна бюджетних установ; – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна). Друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ: – благодійні внески, гранти та дарунки; – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; – кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти; – кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки
20	Позикові	Кредити банків
21	Залучені	Благодійні внески юридичних і фізичних осіб

Довідка: розробка автора

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонована уточнена класифікація доходів загальноосвітніх навчальних закладів має значення для потреб управлінського обліку. Чітко структуризовані доходи дозволяють правильно зрозуміти їх економічний зміст, визначити склад і структуру, оцінити тенденцію зміни у часі та прийняти оптимальні управлінські рішення. Перспективними напрямками подальших досліджень є удосконалення бухгалтерського відображення об'єктів доходів загальноосвітніх навчальних закладів і їх внутрішній контроль.

Список використаної літератури:

1. Шевчук І.Л. Бюджетна система / І.Л. Шевчук, В.О. Черепанова, Т.О. Ставерська. – Х., 2015. – 284 с.
2. Бюджетний кодекс України : від 07.12.2017 р. : № 2246-VIII // Голос України. – 2017. – № 2246-VIII / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
3. Гапонюк М.А. Місцеві фінанси / М.А. Гапонюк, А.С. Буряченко, В.П. Яцюта. – К. : КНЕУ, 2008. – 31 с.
4. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – С. 34–483.

5. Національне положення бухгалтерського обліку в державному секторі 124 : № 1629 : Наказ Міністерства фінансів України : від 24.12.2010 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=285081&cat_id=50097.
6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2874-22626.html>.
7. ІАС Консультант. Інформаційно-аналітична система по законодавству України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consultant.parus.ua>.
8. Новий тлумачний словник української мови / упорядк. В.Яременко, О.Слупушко. – К. : Аконіт, 2000. – Т. 4.
9. Петрук О.М. Бухгалтерський облік доходів спеціального фонду бюджетних установ органів статистики / О.М. Петрук, Т.Я. Тищенко // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2007. – № 3. – С. 88–97.
10. Пігош В. Система облікового відображення власних надходжень державних вищих навчальних закладів і напрямки її оптимізації / В.Пігош // Економічний аналіз. – 2012. – № 11. – С. 270–274.
11. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання : № 659 : від 17.05.2002 р. / Постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.CDb.RezonUkraine.net.
12. Про затвердження положення про загальноосвітній навчальний заклад : № 778 : від 27.08.2010 р. / Постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/778-2010-%D0%BF>.
13. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України : від 14.01.2011 р. : № 11 [із змінами] / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/paran25>.
14. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.

References:

1. Shevchuk, I.L., Stavers'ka, T.O. and Cherepanova, V.O. (2015), *Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah*, Kharkiv, P. 284.
2. Verhovna Rada Ukrainy (2017), «Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy», vid 07 grudnja, N 2246-VIII, *Golos Ukrainy*, [Online], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>
3. Haponyuk, M.A., Buryachenko, A.Ye. and Yatsyuta, V.P. (2008), *Mistsevi finansy*, KNEU, K., P. 31.
4. Dzhoza, R.T., Svirko, S.V. and Sinel'nyk, L.M. (2003), *Bukhhalters'kyj oblik u byudzhetykh ustanovah*, pidruchnyk, KNEU, K., pp. 34–483.
5. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2010), «Nacional'ne polozhennja buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 124», N 1629, [Online], URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=285081&cat_id=50097
6. www.profiwins.com.ua [Online], available at: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2874-22626.html>
7. «IAS Konsul'tant. Informatsiyno-analitychna systema po zakonodavstvu Ukrainy», [Online], available at: <http://consultant.parus.ua>
8. Jaremenko, V. and Slupushko, O. (ed) (2000), *Novyj tлумачnyj slovnyk ukrai'ns'koi' movy*, Akonit, K., Vol. 4.
9. Petruk, O.M. and Tyshchenko, T.Ya. (2007), «Bukhhalters'kyj oblik dokhodiv spetsial'noho fondu byudzhetykh ustanov orhaniv statystyky», *Visnyk ZhDTU, Ekonomichni nauky*, Vol. 3, pp. 88–97.
10. Pihosh, V. (2012), «Systema oblikovoho vidobrazhennya vlasnykh nadkhodzen' derzhavnykh vyshchykh navchal'nykh zakladiv i napryamy yiyi optymizatsiyi», *Ekonomichnyy analiz*, Vol. 11, pp. 270–274.
11. Kabinet Ministriv Ukrainy (2002), «Pro zatverdzhennja pereliku grup vlasnykh nadhodzen' bjudzhetnyh ustanov, vymog shhodo ih utvorennja ta naprjamkiv vykorystannja», N 659, [Online], available at: www.CDb.RezonUkraine.net
12. Kabinet Ministriv Ukrainy (2010), «Pro zatverdzhennja polozhennja pro zagal'noosvitnij navchal'nyj zaklad», N 778, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/778-2010-%D0%BF>
13. Verhovna Rada Ukrainy (2011), «Pro bjudzhetnu klasyfikaciju», nakaz, N 11, Ministerstvo finansiv Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/paran25>
14. Svirko, S.V. (2003), *Orhanizatsiya bukh. obliku v byudzhetykh ustanovah*, KNEU, K., P. 380.

Литвинчук Ірина Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент; доцент кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми і перспективи розвитку банківського та бюджетного менеджменту;
- питання методики та організації функціонування місцевих бюджетів.

E-mail: litvin4ykrina@ukr.net.

Прохорчук Наталія Олегівна – аспірант; асистент кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності;
- бухгалтерський облік і внутрішній контроль доходів загальноосвітніх навчальних закладів.

Стаття надійшла до редакції 04.01.2019.