

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

На основі критичного аналізу сучасного стану зроблено спробу сформулювати основні методичні основи бухгалтерського обліку господарської діяльності в організаціях та установах, які повністю або частково фінансуються за рахунок коштів державного бюджету. Особлива увага звертається на характеристику процесу надання платних послуг, ефективно запровадження якого у сучасних умовах постійного бюджетного недофінансування діяльності державних установ є суттєвим додатковим джерелом коштів останніх. Запропоновано для відображення результатів у системі бухгалтерського обліку використовувати методику, яка в наш час діє на підприємствах матеріального сектору економіки України.

Ключові слова: бюджет, бюджетні установи, господарська діяльність, комерційна діяльність, бухгалтерський облік.

Бюджетні організації й установи у будь-якій цивілізованій країні створюються та функціонують для забезпечення конституційних зобов'язань держави щодо здійснення координації, керівництва та організації діяльності вищих органів державної влади, незалежного судочинства, місцевого самоврядування, а також для задоволення соціально-економічних, освітніх, культурно-просвітницьких потреб населення.

Для фінансування процесу виконання зазначених функцій вони одержують кошти як з державного, так і з місцевого бюджетів. Разом з тим, бюджетні організації в окремих випадках можуть виконувати встановлені державою види робіт кращої якості, аніж передбачено нормативними вимогами, у швидші терміни. Вони також можуть надавати й інші послуги чи навіть випускати продукцію. Така робота, на відміну від встановленої нормативними документами, як правило, оплачується. Мова йде про так звані платні послуги, перелік яких встановлює Кабінет Міністрів України. Одержані від цього доходи, які називають власними надходженнями, слугують додатковим джерелом покриття витрат на здійснення статутної діяльності бюджетних організацій.

Оскільки держава чітко контролює витрачені нею кошти на функціонування бюджетних організацій й установ, то основним завданням при цьому є запровадження системи дієвого обліку і контролю за надходженнями і витрачаннями коштів.

Проблемами бухгалтерського обліку в організаціях, які повністю чи частково фінансуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів, займаються такі відомі в Україні науковці, як: О.В. Адамик, П. Атамас, Л. О. Гуцайлук, Р. Джога, Л. Кіндрацька, С. Левицька, М. Матвіїв, С. В. Свірко, Н. Сушко та інші. Однак їхні праці здебільшого присвячені відображенню в обліку доходів і видатків кошторисів. З проблем бухгалтерського обліку відображення операцій з надання бюджетними організаціями та установами платних послуг є лише окремі наукові дослідження Н. М. Вацик, Н. З. Мачуги та О. Шуляк.

Метою статті є розкриття загальних підходів до організації та методики бухгалтерського обліку надходжень від надання організаціями й установами бюджетної сфери та платних послуг.

Завдання дослідження полягає у характеристиці процесу надання платних послуг, обґрунтуванні методичних підходів до його відокремлення в бухгалтерському обліку в якості окремого виду діяльності та формуванні окремих положень з ведення аналітичного й синтетичного обліку й організації контролю за ефективним використанням коштів.

У наш час, за твердженням М. С. Федорець та Ю. О. Усової, «Нормативно-правовими актами класифікацію бюджетних установ не визначено, однак Бюджетним кодексом України від 21.06.2001 № 2542-III передбачені видатки, які здійснюються з Державного бюджету України, на:

- державне управління;
- судову владу;
- міжнародну діяльність;
- фундаментальні та прикладні дослідження і сприяння науково-технічному прогресу державного значення, міжнародні наукові та інформаційні зв'язки державного значення;
- національну оборону;
- правоохоронну діяльність і забезпечення безпеки держави;
- освіту;
- охорону здоров'я;
- культуру і мистецтво;
- державні програми підтримки телебачення, радіомовлення, преси, книговидавництва, інформаційних агентств;
- фізичну культуру і спорт».

Використовуючи метод класифікацій, бюджетні установи можна поділяти за такими ознаками.

1. За ієрархічною системою вертикальних зв'язків:
 - головні розпорядники бюджетних коштів;
 - розпорядники коштів нижчого рівня;
2. За функціональною ознакою:
 - заклади освіти, науки, культури, спорту та засобів масової інформації;
 - заклади охорони здоров'я та соціального захисту населення;
 - органи державної виконавчої влади та місцевого самоврядування;
 - органи судової влади;

- органи оборони;
- правоохоронні органи;
- 3. За джерелом фінансування:
- існують на кошти державного бюджету;
- існують на кошти місцевого бюджету [1].

Очевидно, що надання додаткових послуг на платній основі не є основним для організацій й установ бюджетної сфери. Хоч це насамперед пов'язане з отриманням при цьому додаткових доходів, які називають власними надходженнями.

До них відносять кошти одержані від надання платних послуг, реалізації продукції, виготовленої у навчальних майстернях, дослідних цехах, заводах, ділянках чи господарствах, надання в оренду приміщень та обладнання, виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами. Сюди також належать кошти, отримані в якості гуманітарної допомоги, проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації, наукова та науково-технічна експертиза, проектування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання, випробування обладнання, конструкцій, виробів, речовин, матеріалів, розроблення програмного продукту для науково-дослідних цілей, інформаційно-аналітичне забезпечення наукової діяльності, підготовка наукових кадрів (ординаторів, аспірантів, докторантів) понад державне замовлення, а також наукових кадрів для інших країн та інше.

Таким чином, бюджетні установи отримують кошти з загального фонду бюджету на виконання статутних завдань, а також можуть отримувати доходи від здійснення господарської діяльності (в принципі, господарська діяльність теж є статутною): надання платних послуг, які називають власними коштами або коштами спеціального фонду. При цьому слід зауважити, що і кошти загального фонду, і кошти спеціального фонду є бюджетними коштами, тобто власністю держави, вони суворо плануються та витрачаються згідно із затвердженими кошторисами.

Підставою для надання платних послуг є договір з фізичною або юридичною особою, у якому визначається порядок надання послуги, розмір та терміни оплати за надану послугу; заява фізичної особи. Розмір плати за той чи інший вид послуги встановлюється на підставі її ціни, базою для визначення якої є розрахунок витрат, пов'язаних з наданням послуги. До них,

зокрема, відносять:

- витрати на оплату праці, разом із нарахуваннями (на державне соціальне страхування, державне пенсійне страхування тощо);
 - матеріальні витрати, у тому числі на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструменту, пристроїв, спеціального одягу і взуття, захисних пристроїв, на проведення поточного та капітального ремонту, технічний огляд та технічне обслуговування основних фондів, що використовуються для надання послуг;
 - службові відрядження, винагороду автору та власнику об'єкта інтелектуальної власності в разі використання таких об'єктів;
 - господарські, канцелярські витрати тощо [2].
- Документальне оформлення операцій з надання

послуг, їх облік і складання звітності за цим видом діяльності здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства [5].

При цьому очевидна роль бухгалтерського обліку як дієвого засобу контролю не лише за правильністю формування загальних кошторисів доходів і витрат бюджетних організацій, але й за ефективністю окремих видів платних послуг.

Документальне оформлення операцій з надання послуг, забезпечення їх обліку та складання звітності за цим видом діяльності здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства [2].

Разом з тим, як справедливо зазначає О. С. Прохорова, «незважаючи на значні успіхи в організації обліку в установах невиробничої сфери, що спостерігаються в останні роки, є ряд методологічних та організаційних проблем, що вимагають термінового вирішення:

- у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування установ невиробничої сфери — із загальнодержавного у місцеве;
- зростає частка позабюджетних коштів у складі джерел фінансування бюджетних установ;
- галузева специфіка окремих установ вимагає специфічного підходу до обліку їхньої діяльності;
- поєднання в одній установі бюджетної і комерційної діяльності та її відображення в єдиній системі обліку.

Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання зумовлює специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагає відповідного теоретичного обґрунтування, що необхідно для посилення контролю за використанням ресурсів та покращання якісних показників роботи цих установ. Вирішуються ці проблеми по-різному: в одних установах створюють дві бухгалтерії (бюджетну і госпрозрахункову), в інших — вводять два плани рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий — для обліку підприємницької діяльності), у третій — складають окремі облікові реєстри. У той же час законодавство пропонує об'єднання коштів, що надходять з різних джерел, їх спільне планування в єдиному кошторисі і спільний облік використання» [3, с. 138].

Критичну оцінку стану обліку підприємницької діяльності бюджетних організацій на прикладі вищих навчальних закладів дала Н. І. Вацик: «...не дивлячись на наявність великої кількості наукових досліджень, нормативно-правова база бухгалтерського обліку госпрозрахункової діяльності вищих навчальних закладів є застарілою та недостатньо сформованою. Донині немає чітко встановленої та загальноприйнятої методики обліку госпрозрахункової діяльності вищих навчальних закладів – бухгалтерія ВНЗ здійснює окремий облік запасів, основних засобів, заробітної плати тощо, однак облік процесу здійснення кожного окремого виду госпрозрахункової діяльності практично не ведеться; недостатньо відображена інформація про фактичну собівартість наданих послуг, що унеможливає своєчасну та достовірну оцінку їх економічної ефективності; фрагментарно адаптований для ведення обліку госпрозрахункової діяльності план рахунків, оскільки в ньому відсутній окремий рахунок для відображення понесених витрат закладами освіти; у

положеннях діючої методики бухгалтерського обліку щодо господарської діяльності не дотримані такі принципи бухгалтерського обліку як історична (фактична) собівартість, нарахування та відповідність доходів і витрат» [4, с. 3].

Очевидно, що, враховуючи необхідність ведення постійного контролю як за надходженням, так і за витрачанням коштів від надання платних послуг, на нашу думку, слід вести їх облік окремо. Насамперед це пов'язано з можливістю оперативного їх використання в подальшому. Адже зі спеціального фонду, до якого вносять кошти від платних послуг, можна проводити видатки лише в межах кошторисів та наявних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників на підставі платіжних доручень та підтверджувальних документів на здійснення платежу (п. 49 Порядку № 228). Іншими словами, якщо в кошторисі бюджетної установи не заплановано якихось надходжень, витратити їх без внесення змін до кошторису неможливо (п. 47 Порядку № 228).

Загалом система як синтетичного, так і аналітичного обліку доходів і витрат, пов'язаних з наданням платних послуг, у наш час функціонує. Зокрема, для обліку доходів від платних послуг бюджетні установи використовують субрахунок 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги». На ньому ведуть облік надходжень, отриманих установою як плата за послуги. Для аналітичного обліку доходів від платних послуг використовують меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» — форма № 409 (бюджет). Причому, якщо доходів декілька видів — на кожний з них відкривають окремі меморіальні ордери.

Витрати, пов'язані з наданням платних послуг, бюджетні організації й установи відображають на субрахунку 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги».

Після завершення поточного року субрахунки 711 та 811 закривають через субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом». Залишки коштів, належні для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, зберігають на спеціальних реєстраційних рахунках.

Інша справа щодо рівня відповідності описаного нами порядку вимогам контролю за ефективністю процесу надання платних послуг. Очевидно, що оскільки мова йде про різні види діяльності і різні джерела їх покриття, то й обліковувати їх треба роздільно. До речі, цю ідею підтримує вже згадувана нами О. С. Прохорова: «... маючи широкий спектр платних послуг, доречно вести їх окремий облік. Це забезпечить прозорість розрахунків та достовірність облікових даних. До того ж спонукають і правила бухгалтерського обліку: оскільки доходи і витрати мають відобразитися в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [3, с. 140].

Але при цьому, насамперед, природно виникає принципове питання: платні послуги необхідно відображати у діючій системі обліку в бюджетних організаціях чи використовувати для цієї мети методику обліку, яка використовується у підприємствах сфери матеріального виробництва?

Тепер можливі різні пропозиції. Однак, порівняльний аналіз якості інформаційного забезпечення управління процесом надання платних послуг та організації

контролю свідчить на користь так званого «виробничого» обліку».

Наприклад, і бюджетні організації, і підприємства для обліку матеріальних ресурсів використовують синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси». Оскільки субрахунки у ньому майже ідентичні (та й ніхто не забороняє відкривати нові), то в принципі він повністю може використовуватися для обліку матеріальних ресурсів, які витрачаються в процесі надання платних послуг. Однак на цьому рахунку відображається лише рух ресурсів, а не їх витрати на ті чи інші види послуг.

В системі виробничого обліку для цієї мети призначений синтетичний рахунок 23 «Виробництво», який використовується для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). На ньому, зокрема, обліковуються витрати:

- промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
- інших підприємств та організацій;
- допоміжних (підсобних) виробництв.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [5].

Причому система первинних та зведених регістрів, використовуваних для фіксації усіх виробничих витрат, дозволяє формувати повноцінну інформаційну систему для ефективного управління процесом надання платних послуг.

Зазначене також свідчить на користь запозичення при організації синтетичного й аналітичного обліку платних послуг бюджетними організаціями й установами методичних засад облікової системи, використовуваної для відображення діяльності господарюючих суб'єктів виробничої сфери. Очевидно, що при цьому, з огляду на вид здійснюваних операцій чи діяльності виникатимуть окремі нюанси, але вирішувати їх шляхом модернізації системи «виробничого» обліку все ж легше, ніж розробляти принципово нову його методику.

Необхідність запровадження нової системи договірних відносин про надання послуг за рахунок

власних коштів замовника виникла в Україні під час економічної кризи. Зміна джерел фінансування, запровадження нових виробництв чи спеціфічних видів послуг у свою чергу вимагає вдосконалення методики бухгалтерського обліку і звітності у державному секторі.

Причому, враховуючи широкий спектр платних послуг, доречно вести їх окремий облік, що забезпечить

прозорість розрахунків та достовірність облікових даних і сприятиме підвищенню ефективності використання бюджетних коштів. Слід врахувати й ту обставину, що при цьому мають бути посилені контрольні функції обліку. Адже мова йде про ефективність використання бюджетних коштів.

Список літератури

1. Федорець М. С. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту [Електронний ресурс] / М. С. Федорець, Ю. О. Усова. Режим доступу: [www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_84557.doc.htm]
2. Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України 01.12.2003 N 798/657/351 "Порядок та умови надання платних послуг бюджетними науковими установами".
3. 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.
4. Вацук Н. І. Облік і контроль госпрозрахункової діяльності закладів вищої освіти: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09/ Вацук Наталя Іванівна. - Київ: 2008. - 22 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 31.05.2012 р. №658). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за №893/4186. - Електронний ресурс. Режим доступу: [dtkk.com.ua/show/2cid06881.htm#in].
6. Павленко Ю. Як бюджетні установи планують власні надходження / Ю. Павленко // Все про бухгалтерський облік. — 2009. — № 14. — С. 42–44.
7. Переверзева О. Облік платних послуг бюджетних установ / О. Переверзева // Все про бухгалтерський облік. — 2009. — № 27. — С. 41–44.
8. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: монографія / С. О. Левицька. - Рівне: УДУВГП, 2004. - 233 с.
9. Левицька С. О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: монографія / С. О. Левицька. - Рівне: НУВГП, 2005. - 347 с.
10. Д жога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник/ Р. Т. Д жога. - К.: КНЕУ, 2001. - 250 с.

РЕЗЮМЕ

Щербай Галина

Теоретические основы методики учета хозяйственной деятельности в бюджетных учреждениях

На основе критического анализа существующего состояния сделана попытка сформулировать основные методические основы бухгалтерского учета хозяйственной деятельности в организациях и учреждениях, которые полностью или частично финансируются за счет средств государственного бюджета. Особое внимание уделено характеристике процесса предоставления платных услуг, эффективное внедрение которого в современных условиях постоянного бюджетного недофинансирования деятельности государственных учреждений, является существенным дополнительным источником средств последних. Предложено для отображения результатов в системе бухгалтерского учета использовать методику, которая в настоящее время действует на предприятиях материального сектора экономики Украины.

RESUME

Shcherbai Halyna

Theoretical grounds of accounting methodology of economic activity in budget institutions

An attempt to formulate the basic methodological principles of economic activity accounting based on a critical analysis of the current state in enterprises which are completely or partly financed by the state budget is carried out. Particular attention is paid to the features of the paid services process, effective launch of which, under modern conditions of the stable budget funding gap in the activity of the state establishments, is presented as fundamental additional source of their expenses. The modality, which operates nowadays in the corporeal sector enterprises of Ukrainian economy, is proposed to display the results in the accounting system.

Стаття надійшла до редакції 04.03.2013 р.