

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ОРГАНІВ СТАТИСТИКИ

*Розглянуто сутність доходів бюджетних установ та їх бухгалтерський облік.
Запропоновано повну класифікацію доходів бюджетних установ*

Постановка проблеми. Становлення ринкової економіки, занепад адміністративних методів управління та впровадження підприємницької діяльності у всі сфери господарювання призвели до того, що підприємства, установи, організації бюджетної сфери опинилися у скрутному становищі. Водночас ці установи покликані забезпечувати виконання функцій держави. А держава, в свою чергу, зобов'язана забезпечувати їх діяльність шляхом повного чи часткового фінансування.

В сучасних умовах трансформаційних перетворень та змінах у суспільстві держава не має такої можливості. Окрім того, такі організації, установи не можуть проявляти будь-яку комерційну ініціативу з метою забезпечення собі гідного життя, збільшення прибутків, розширення масштабів своєї діяльності тощо. Разом з тим існування бюджетної сфери є об'єктивним. До неї відносять підприємства, установи, організації, що повністю чи переважно фінансуються з державного чи місцевого бюджету[9]. До таких підприємств відносять органи управління, армію, суди, прокуратуру, значну частину установ соціально-культурної сфери, науки, освіти, охорони здоров'я та багато інших організацій, діяльність яких необхідна суспільству.

Загальна кількість бюджетних установ в Україні становить більш як 100 тисяч [1], що визначає актуальність дослідження. Звісно в сучасних скрутних умовах таку кількість установ та організацій наша держава не в змозі цілком і повністю утримувати за рахунок державного бюджету, а тому єдиним можливим шляхом є надання бюджетними

установами права надавати платні послуги. Або, кажучи іншими словами отримувати надходження не тільки від держави, а й від особистої діяльності.

Надаючи послуги на платній основі бюджетні установи таким чином отримують доходи спеціального фонду, які дають змогу установам бюджетної сфери нормально функціонувати у скрутних умовах сьогодення.

Тема бухгалтерського обліку доходів бюджетної установи є досить актуальною. Оскільки існує широкий спектр питань, щодо якого ведеться дискусія між науковцями, які ще необхідно вирішити та які стосуються саме обліку доходів бюджетних установ. Сучасна економіка вимагає від бюджетних установ – органів статистики – переосмислення сутності доходу, удосконалення методики їх бухгалтерського обліку, також суттєвим є питання визнання таких доходів, формування ціни на послуги, що надаються бюджетною установою на платній основі та безліч інших питань.

Розвиток бюджетних установ, зокрема органів статистики, потребує удосконалення засобів інформаційного забезпечення цієї сфери діяльності. За цих умов розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ – органів статистики – набуває особливої актуальності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Формування основних засад діяльності функціонування бюджетних установ у ринкових умовах досліджували і досліджують вітчизняні вчені Бутинець Ф.Ф., Джога Р.Т., Дедков Е.П., Атамас П.Й., Ткаченко І.Г. та інші.

Окремі аспекти обліку у бюджетних установах знайшли відображення у публікаціях В. Андрущенко, І. Каленюка, С. Слухай, А. Таркуцяк, М. Шутова, С. Юрія, І.В. Зятковського, інших сучасних фахівців, науковців.

Окрім того, останнім часом питання бухгалтерського обліку бюджетних установ, та обліку доходів даних організацій зокрема, зацікавили багатьох науковців нашої країни, і як наслідок, було захищено праці такими авторами як Канаєва Т.В., Клименко О.М., Левицька С.О., Свірко С.В та інші.

Мета дослідження. Мета нашого дослідження полягає в розробці теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення методики й організації бухгалтерського обліку доходів в бюджетних установах – органах статистики – за допомогою сучасних облікових систем, форм і методик на базі ПЕОМ.

Викладення основного матеріалу дослідження. Що стосується доходів установ бюджетної сфери в цілому, то згідно Бюджетного кодексу України [5], статті 13 доходи бюджетної установи можуть складатися із доходів загального та доходів спеціального фондів. Стаття 13 кодексу роз'яснює "... до доходів загального фонду включають :

– всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду;

– фінансування загального фонду.

Отже, доходи загального фонду – це кошти, які надходять з бюджету на безповоротній основі. Як правило, такі кошти не називають доходами у повному розумінні цього слова, частіше це фінансування або асигнування з бюджету. Адже згідно Великого економічного словника [3]: "Дохід – це валові надходження грошових або інших ресурсів, які в процесі господарської діяльності підприємства виникають від реалізації продукції, надання послуг та від використання іншими підприємствами ресурсів даного підприємства." Визначення іншого фінансового словника [9] класифікує дохід на централізований та децентралізований. До останнього відносить: "доходи державних

підприємств, установ, організацій, що формуються переважно за рахунок їхнього прибутку. "Як бачимо, під визначення доходу аж ніяк не підпадають надходження з бюджету на загальний рахунок бюджетної установи, адже ці кошти не є надходженнями від реалізації чи надання послуг.

Узагальнюючи вищенаведені факти, ми прийшли до висновку, що надходження загального фонду бюджетної установи не доцільно вважати доходами, краще вживати термін "асигнування".

Як свідчать історичні факти, облік бюджетних та позабюджетних коштів вівся за окремими планами рахунків аж до 1955 року, коли для бюджетних установ, які вели такий облік окремо було затверджено єдиний план рахунків, а ще пізніше було розроблено загальні облікові реєстри. А у 2000 році було прийнято новий план рахунків для бюджетних установ, якими керуються і сьогодні бухгалтери – бюджетники.

В процесі своєї діяльності бюджетні установи можуть отримувати кошти не лише з бюджету відповідного рівня, а й з інших джерел. Такі кошти називають позабюджетними і до їх складу відносять – кошти бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисом доходів і видатків установи. На нашу думку, необґрунтовано називати такі кошти позабюджетними, адже вони по суті є бюджетними, такі кошти включаються до спеціального фонду бюджетної установи, вони плануються в кошторисі доходів і видатків бюджетної установи, їх витрачання є чітко регламентованим.

Збереження і розвиток установ бюджетної сфери вимагають підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання. У той же час, враховуючи напруженість бюджету, для

зменшення дефіциту коштів для утримання бюджетних установ необхідно активніше запроваджувати комерційні відносини в системі бюджетних відносин. Поєднання бюджетного фінансування і надходження коштів від послуг, які надаються бюджетною установою на платній основі сприяє більш раціональному використанню не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установи невикробничої сфери. За допомогою доходів спеціального фонду з'являється можливість покращити якісні показники роботи цих установ, оптимізувати норми витрат, удосконалити систему управління, зміцнити матеріальну базу бюджетних установ. З цією метою бюджетним установам і надано право отримувати доходи від надання платних послуг.

Надходження спеціального фонду бюджетної установи займають значну питому вагу надходжень установи і, як зазначає Джога Р.Т. [8] сягають більше 50 %. Окрім того, кошти спеціального фонду дають змогу підприємствам, установам, організаціям бюджетної сфери діяльності покращити матеріальне становище, придбати нове обладнання, тим самим удосконалити та покращити якість послуг, що надаються на платній основі. Саме тому неабияке значення має правильно організований облік доходів спеціального фонду бюджетної установи.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України № 659 від 17.05.2002 р. власні надходження бюджетних установ поділяють на дві групи: [11]

Перша – плата за послуги, що надаються бюджетними установами.

Цю групу утворюють надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законами та нормативно-правовими актами. Такі надходження мають постійний характер і обов'язково плануються у бюджеті.

Перша група поділяється на такі підгрупи:
– плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями, тобто це кошти, які надійшли бюджетним установам як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетних установ;

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

Друга – інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

Цю групу утворюють кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Такі кошти не мають постійного характеру і плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України, укладеними угодами, у тому числі міжнародними, календарними планами проведення централізованих заходів тощо.

Друга група поділяється на такі підгрупи:
– благодійні внески, гранти та дарунки;
– кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ.

Даний документ [11] лише узагальнює, які послуги бюджетна установа може надавати на платній основі та які надходження можуть вважатися власними для бюджетної установи.

Заслугове на увагу узагальнення та систематизація власних надходжень бюджетної установи, яку запропонував І.В. Зятковський [10]. Керуючись даною постановою автор навів також напрями використання власних надходжень бюджетних установ згідно кожної групи надходжень.

Таблиця 1. Перелік груп власних надходжень бюджетних установ та вимог щодо їх утворення і напрямів використання відповідно до Постанови Кабміну № 659 від 17.05.02р.

Перелік груп власних надходжень	Напрями використання власних надходжень
а) перша група – плата за послуги, які є постійними і заплановані в бюджеті	а) перша група
1) плата за послуги, що надають установи згідно з їхніми функціональними повноваженнями	1) на покриття витрат, пов'язаних з організацією і наданням зазначених у підгрупі послуг
2) надходження від господарської або виробничої діяльності	2) на організацію зазначених у підгрупі видів діяльності, а також на господарські видатки установ
3) плата за оренду майна установ	3) на утримання, обладнання, ремонт майна установ
4) надходження установ від реалізації майна: кошти, отримані від реалізації не обігових активів (крім будівель і споруд)	4) на ремонт, модернізацію, придбанням нових не обігових активів (крім будівель і споруд), покриття господарських потреб
б) друга група – кошти, надходження яких не є постійним	б) друга група:
1) благодійні внески, гранти і дарунки	1) за визначеними напрямками у разі надходження таких коштів
2) кошти, які отримують установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ	2) за спеціально визначеними напрямками у разі надходження таких коштів

Ще одним важливим питанням є класифікація доходів бюджетних установ. А розкривається вона переважно нормативними документами, які і класифікують такі доходи. Щодо словників, то вони подають класифікацію лише доходів.

Сутність “доходів бюджетних установ” ми вже зрозуміли. Словники, зокрема фінансові, економічні, бухгалтерські класифікують доходи за різними ознаками. І, що цікаво, кожен словник подає свою класифікацію доходів, відмінну від інших. Але що стосується доходів бюджетних установ, то такої ознаки не виявлено, і класифікацію таких доходів словники не розглядають.

Навіть у сучасному економічному словнику за редакцією Гайзберга Б.А. [6] ми не знайдемо класифікації доходів ні бюджету, ні бюджетних установ, а лише: дохід заявлений, оподатковуваний, доходи майбутніх періодів, доходи первинні, фіскальні.

Інший економічний словник [2], виданий у 1973 році також обмежується лише такими визначеннями доходу як: доходи майбутніх періодів, доходи соціалістичних підприємств, доходність галузі. Це може бути зумовлене тим, що у ті часи доходи бюджетних установ не класифікували взагалі.

Бухгалтерський словник за редакцією Ф.Ф. Бутинця [4] дає чітке визначення доходу та класифікацію останнього за видами

діяльності, Але, навіть, не згадано про класифікацію доходів бюджетних установ.

Всі словники, інформацію яких ми використали, розглядають поняття доходу в суто підприємницькому розумінні. Можливо тому і відсутні визначення саме державних доходів та доходів бюджетних установ.

Слід відзначити, що, філософський словник [15] взагалі не містить такого поняття як “дохід”, не говорячи вже про його класифікацію. Не зрозуміло, чому, адже сутність “доходу” має і філософське тлумачення.

Популярна юридична енциклопедія [7] також обійшла це визначення своєю увагою. Цікаво, як можна підготувати висококваліфікованого юриста без надання йому основних понять, основних економічних категорій, зокрема, таких як дохід, і бюджетних установ в т.ч.

Таким чином, можна зробити висновок, що словники на своїх сторінках не дають повної класифікації ні доходів, ні доходів бюджетних установ.

Це є негативним фактом, адже саме словники мають забезпечити необхідними визначеннями і класифікацією цих визначень.

Що ж стосується навчальної літератури, до якої можна віднести підручники, посібники, то в ній класифікація доходів бюджетних установ подається у повному вигляді. Але ми пам'ятаємо, що матеріал

навчальної літератури чітко наслідують нормативні документи, законодавчі акти та стандарти. З цього виходить, що подана там класифікація доходів бюджетних установ перейнята саме з нормативів, з відповідною характеристикою та доповненнями.

Ось ми і прийшли до основного джерела, який містить класифікацію доходів бюджетних установ (спеціального фонду). Оскільки основними доходами бюджетних установ є саме власні надходження спеціального фонду, то основним нормативом, який визначає перелік груп власних надходжень бюджетної установи є Постанова Кабінету Міністрів України № 659 [11].

Саме цей документ і розкриває класифікацію доходів бюджетних установ. Проте і ця Постанова має свої недоліки. Один із основних – дана класифікація також є неповною, оскільки розписує доходи лише спеціального фонду бюджетної установи. А оскільки такі установи отримують фінансування з бюджетів відповідних рівнів, що не враховано в даному документі, то поданий перелік доходів недоцільно вважати основним документом, який розкриває класифікацію доходів бюджетних установ.

Отже, враховуючи вищевикладене, ми розробили класифікацію доходів бюджетних установ, рис. 1.

Класифікація доходів бюджетних установ:

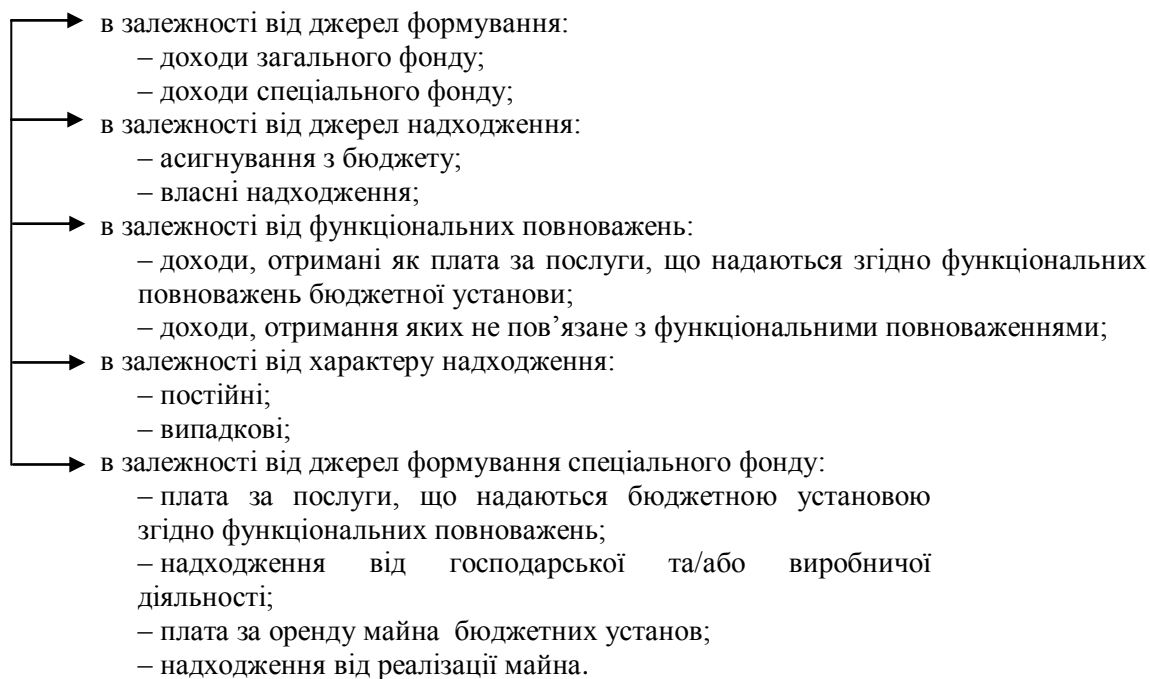


Рис. 1. Класифікація доходів бюджетних установ

Більш детально розглянемо деякі класифікаційні ознаки. Зокрема, в залежності від функціональних повноважень. До таких доходів відносять доходи двох груп, які описані вище. Такі доходи у кожній бюджетної установи будуть різними, адже вони пов'язані з функціональними обов'язками, які у кожній бюджетної установи інші. Наприклад, доходи учбового закладу і доходи медичної установи, звичайно, будуть відрізнятися, адже послуги, що надаються зовсім несхожі. Перелік саме

таких доходів встановлюється Постановою Кабінету Міністрів України, для кожної сфери бюджетної діяльності окремо. Розглянемо на прикладі управління статистики, що працює в галузі статистики та соціології, які саме доходи отримує установа відповідно до Постанови [12]. До доходів першої групи, які отримані як плата за послуги, що надаються згідно функціональних повноважень бюджетної установи відносять доходи від:

– проведення статистичних спостережень, не передбачених планом;

– підготовки статистичних оглядів за тематичними запитами;

– підготовка довідок;

– підготовки і розповсюдження доповідей та аналітичних записок щодо стану економіки в цілому та окремих її галузей;

– перевірки правильності посилань у публікаціях, документах, монографіях, дисертаційних працях, доповідях тощо;

– консультаційно-методичних послуг;

– надання відомостей з ЄДРПОУ, в тому числі підготовка до видання і розповсюдження телефонних довідників підприємств, установ, організацій;

– інші.

Згідно цієї ж Постанови [12] до доходів, отримання яких не пов'язане з функціональними обов'язками відносять:

– поліграфічні (друкарські) роботи;

– розрізування паперу;

– виготовлення і реалізація бланків бухгалтерської та статистичної звітності, іншої бланкової продукції;

– проведення незалежних досліджень та надання консультацій в галузі інформаційних технологій;

– автоматизоване оброблення задач абонентів;

– надання в оренду рухомого і нерухомого майна;

– інші.

Інша ознака – в залежності від характеру надходження – визначає також дві групи доходів. До постійних можна віднести доходи першої групи відповідно до Постанови № 659 [11]. А до випадкових, в свою чергу, доходи, вказані у другій групі цього документу.

Також цікавою є така класифікаційна ознака, як залежність від джерел формування спеціального фонду. Тут доцільно буде охарактеризувати доходи, які отриманні від господарської та/або виробничої діяльності. До цієї групи відносять кошти, які отримують бюджетні установи від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств, господарств, майстерень, тощо; квартирна

плата та плата за гуртожиток; від працевикористання спецконтингенту; відрахування від заробітку або іншого доходу спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані йому послуги тощо.

Таким чином, розроблені нами класифікаційні ознаки включають:

– економічну сутність визнання доходів бюджетних установ;

– відповідність чинному законодавству;

– можливість застосування на практиці у обліку доходів бюджетних установ.

У зв'язку з неможливістю узагальнити перелік платних послуг для всіх установ бюджетної сфери, для кожної галузі видано свою Постанову, яка затверджує перелік платних послуг (інших робіт), які можуть проводитися та надаватися відповідним органом виконавчої влади, підвідомчою організацією, установою.

Необхідність таких дій викликана особливістю діяльності окремо кожного закладу. Адже немає сенсу об'єднувати перелік послуг, що можуть надавати заклади медицини, освіти, правоохоронні органи та, наприклад, органи державної статистики.

Особливу увагу у нашій роботі ми приділимо саме органам статистики. Дана система має свою багату історію, яка пройшла декілька етапів, це стосується і послуг, які органи статистики надавали на платній основі протягом неї. Ще за часів Радянського Союзу існували обчислювальні центри, які здійснювали автоматизовану обробку задач абонентів, статистичні бюро, які також виконували певні спостереження на замовлення користувачів. З часом більшість таких центрів перетворилися на управління статистики у містах, районах, що дало змогу розширити асортимент послуг, які переважно надавалися за рахунок держави.

З часом Державний комітет статистики та його територіальні органи також опинилися у скрутних умовах, і вимушені надавати послуги на платній основі. Згідно Постанови

№ 1659 від 08.11.00 р. до платних послуг, які можуть надаватися органами державної статистики на платній основі відносять:

– підготовка статистичних оглядів за тематичними запитами;

– підготовка і розповсюдження доповідей та аналітичних записок, експрес-доповідей та експрес-інформацій щодо стану економіки в цілому та її окремих галузей (Додаток А);

– перевірка правильності посилань у публікаціях, документах, монографіях, дисертаційних працях, доповідях тощо;

– опрацювання інформації, зібраної іншими організаціями, та проведення її статистичного аналізу;

– надання відомостей з ЄДРПОУ, в тому числі підготовка до видання і розповсюдження телефонних довідників підприємств, установ і організацій, а також іншої інформації;

– тиражування, розповсюдження статистичних та інформаційних збірників, бюлетенів, доповідей, брошур, буклетів, експрес-доповідей та експрес-інформацій на паперових і магнітних носіях;

– поліграфічні (друкарські) роботи;

– виготовлення і реалізація бланків бухгалтерської та статистичної звітності, іншої бланкової продукції;

– надання в оренду обладнання, машин, механізмів та іншого майна;

– інші.

Особливу увагу заслуговують такі послуги, як надання статистичної інформації з ЄДРПОУ. Такі послуги займають значну питому вагу у сукупності всіх послуг, що надаються на платній основі органами статистики і мають важливе значення для суб'єктів підприємницької діяльності.

З метою забезпечення єдиного державного обліку всіх господарюючих суб'єктів, що є юридичними або фізичними особами (підприємцями) і підлягають відповідно до законодавства державній реєстрації, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 14 липня 1993 року № 538 створено Державний реєстр звітних

(статистичних) одиниць України. Пунктом 3 згаданої постанови Кабінету Міністрів України розроблення і ведення Державного реєстру звітних (статистичних) одиниць України покладено на Держкомстат. Згідно з пунктом 4 Положення про Державний реєстр звітних (статистичних) одиниць України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14 липня 1993 року № 538 [13], до Державного реєстру звітних (статистичних) одиниць України включались відомості про:

– всі юридичні особи на території України, а також юридичні особи України, що перебувають за її межами;

– всі розташовані на території України структурні одиниці, що не є юридичними особами і головні організації яких розташовані за її межами;

– всі фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю і проживають на території України, незалежно від їх громадянства.

У 1996 році “правонаступником” Державного реєстру звітних (статистичних) одиниць України став Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), що був створений відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118 [14]. Згідно з пунктом 5 згаданої постанови Кабінету Міністрів України формування бази даних ЄДРПОУ здійснювалось на основі Державного реєстру звітних (статистичних) одиниць України із збереженням присвоєних суб'єктам господарської діяльності ідентифікаційних кодів. Відповідно до пункту 3 Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118, до ЄДРПОУ включались дані про такі суб'єкти господарської діяльності:

– юридичні особи, а також їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи, що розташовані на території України і провадять свою діяльність на підставі законодавства України;

– юридичні особи, а також їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи, розташовані за межами України, які створені з участю юридичних осіб України і діють відповідно до законодавства іноземних держав.

Згідно з пунктом 2 згаданого Положення ЄДРПОУ створювався з метою:

– забезпечення єдиних принципів ідентифікації суб'єктів господарської діяльності та їх державного обліку в межах інформаційного простору України;

– здійснення спостережень за структурними змінами в економіці, які відбуваються під час створення суб'єктів господарської діяльності, їх реорганізації та ліквідації;

– забезпечення державних органів інформацією про суб'єкти господарської діяльності;

– організації на основі Державного реєстру суцільних і вибіркового статистичних спостережень, одноразових обстежень та переписів.

Тобто, ЄДРПОУ формувався в першу чергу з метою класифікації суб'єктів господарювання для здійснення статистичних спостережень за структурними змінами в економіці, які відбуваються під час створення суб'єктів господарської діяльності, їх реорганізації та ліквідації. Для досягнення цієї мети пунктом 4 Положення про ЄДРПОУ передбачено, що інформаційний фонд реєстру включає такі види даних:

– ідентифікаційні – ідентифікаційний код суб'єкта господарської діяльності, що є єдиним для всього інформаційного простору України, та його назва;

– класифікаційні – дані про галузеву, територіальну, відомчу належність, форму власності та організаційно-правову форму господарювання;

– довідкові – дані про адресу, телефон, факс, прізвище керівника, засновників (інвесторів) тощо;

– реєстраційні – дані про державну реєстрацію (перереєстрацію), спосіб створення, реорганізацію, ліквідацію тощо;

– економічні – дані, які і характеризують виробничо-технічні та фінансово-економічні показники суб'єкта господарської діяльності.

Спрямованість ЄДРПОУ на накопичення статистичної інформації також підтверджується положенням прийнятого Цивільного кодексу [16], статтею 91 якого встановлено, що цивільна правоздатність юридичної особи виникає з моменту її створення і припиняється з дня внесення до єдиного державного реєстру запису про її припинення.

На прикладі даного органу виконавчої влади помітно, які саме платні послуги надаються бюджетними установами, звісно, враховуючи специфіку та сферу діяльності.

Напевно, одним із найбільш важливих питань обліку доходів спеціального фонду є питання визнання таких доходів. Визначення таких доходів дають численні нормативні документи, але ми вважаємо, що даний перелік доходів бажано розширити, доповнити та конкретизувати. Зокрема, у кожній Постанові Кабінету Міністрів України, яка затверджує перелік послуг, що можуть надаватися бюджетною установою на платній основі існує такий пункт як інші. Візьмемо за приклад Постанову № 1659, в якій також існує такий пункт – інші роботи та надання інших послуг в межах компетенції органів державної статистики, визначеної Законом України “Про державну статистику”. Детального пояснення цьому факту не дає жоден норматив. Тому і виникають спірні питання, які часто постають між бюджетними установами і контролюючими органами.

Звернемо нашу увагу на досить гостре питання, яке постає перед бухгалтерами бюджетних установ – формування ціни на платні послуги, що надаються бюджетними установами.

Адже, надаючи послуги на платній основі, будь-яка бюджетна установа не має права включати в ціну послуг, робіт, продукції прибуток. Таким чином, ціна продукції, робіт, послуг включає в себе лише відшкодування затрат, понесених на її виготовлення. Виходячи з цього, необхідно удосконалити процес калькулювання на послуги, що надаються органами статистики, при необхідності

запропонувати комп'ютеризувати даний процес у відповідності до вимог ведення обліку доходів бюджетних установ.

Бюджетні установи відносяться до одного з різновидів установ некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є метою діяльності. А надходження спеціального фонду, платні послуги та інші кошти, плануються в кошторисі доходів і видатків. На початку кожного року складається кошторис, в якому планується сума надходжень по спеціальному рахунку та видатки по цьому рахунку. Тобто, бюджетна установа вже не може використовувати кошти, які вона сама "заробила" на свій розсуд, на відміну від комерційних підприємств, які використовують свої доходи за власним бажанням, а не по кошторису, який був затверджений ще на початку року.

У зв'язку з недостатнім фінансуванням з бюджету відповідного рівня бюджетні установи, організації надають платні послуги, зокрема здають в оренду вільні приміщення та інше майно. Питання орендних операцій підприємств, установ, організацій бюджетної сфери діяльності є досить актуальним на сучасному етапі розвитку економіки. Бухгалтерський облік доходів від орендних операцій ведеться аналогічно бухгалтерському обліку доходів, отриманих від послуг, що надаються бюджетною установою на платній основі.

Проте, коли мова йде про оренду як один із видів доходів бюджетних установ, то виникає безліч питань, як організаційного, так і методологічного характеру. Зокрема, до найбільш поширених відносять питання: укладення договору оренди між орендарем і бюджетною установою; розмір орендної плати; пільги орендарям; обкладення орендних операцій ПДВ; сплата земельного податку орендарем; відображення

Розпорядниками коштів спеціального фонду є керівники бюджетних установ, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями. Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому ж кошторисі, що й бюджетних коштів загального фонду, а їх облік ведеться за

єдиним планом рахунків і на єдиному балансі. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Але облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Для зберігання коштів спеціального фонду і проведення операцій з ними бюджетним установам відкриваються поточні рахунки в уповноважених установах банків, в яких їм відкрито поточні бюджетні рахунки, або спеціальні реєстраційні рахунки у відповідних органах ДКУ. При цьому в органах ДКУ для установи може бути відкрито не більше чотирьох спеціальних реєстраційних рахунків за всіма видами позабюджетних коштів [1].

Зарахування спеціальних коштів на поточні (реєстраційні) рахунки здійснюється шляхом безготівкових розрахунків або шляхом внесення платежів готівкою, яку не дозволяється використовувати без попереднього зарахування на поточний (реєстраційний) рахунок.

Операції на поточних рахунках спеціальних коштів здійснюються у загальнозстановленому порядку в межах залишку коштів на цих рахунках [8].

Оплаті витрат з спеціальних рахунків для обліку спеціальних коштів передують попередній контроль органів Державного казначейства на підставі платіжних доручень, до яких додаються виправдані документи (рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт) у межах наявності коштів за певним кодом економічної класифікації видатків.

Видача готівки зі спеціальних реєстраційних рахунків для обліку спеціальних коштів на всі потреби (заробітна плата, господарські витрати, відрядження) здійснюється на підставі поданої до органу Державного казначейства заявки. Інші документи, що підтверджують потребу отримання готівки, не вимагаються.

Отже, в умовах казначейського обслуговування позабюджетних коштів органи Державного казначейства здійснюють попередній контроль, який в певній мірі обмежує права розпорядників коштів розпоряджатися і маневрувати позабюджетними коштами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ознайомившись з особливостями бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ, ми виявили, що існує безліч проблемних питань, вирішення яких потребує подальшого дослідження. До них доцільно віднести: визнання доходу бюджетної установи; перелік платних послуг, що надаються бюджетною установою, спірні питання Постанови Кабміну щодо “інших” послуг; класифікація доходів бюджетної установи; формування ціни на послуги, що надаються бюджетними установами; оподаткування податком на прибуток та ПДВ доходів бюджетних установ; облік орендних операцій; облік та звітність по спеціальним коштам; інші суперечливі питання, які виникають в ході ведення бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ.

Список використаної літератури:

1. *Атамас П.Й.* Основи обліку в бюджетних установах: Навч. посібн. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. *Багрій П.І., Дорогунцов С.І.* Економічний словник. – К., 1973. – 621 с.
3. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський словник. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
5. Бюджетний кодекс України № 2542-III від 21.06.01. // www.CDb.RezonUkraine.net.
6. *Гайзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА – М, 1996. – 496с.
7. *Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С.* та ін. Популярна юридична енциклопедія. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – 528 с.
8. *Джога Р.Т.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.

9. *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.* Фінансовий словник. – 2-ге вид., виправ. та доп. – Львів: В-во “Центр Європи”, 1997. – 576 с.

10. *Зятковський І.В.* Фінансове забезпечення бюджетних установ в умовах реорганізації сфери виробництва суспільних благ // Фінанси України. – 2006. – №1. – с. 13-23.

11. Постанова Кабінету Міністрів України № 659 від 17.05.2002 р. “Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання”// www.CDb.RezonUkraine.net.

12. Постанова Кабінету Міністрів України № 1659 від 08.11.00 р. “Про затвердження Положення про проведення статистичних спостережень та надання органами державної статистики послуг на платній основі” // www.CDb.RezonUkraine.net.

13. Постанова Кабінету Міністрів України від 14 липня 1993 року № 538 “Про затвердження Положення про Державний реєстр звітних (статистичних) одиниць України”// www.CDb.RezonUkraine.net.

14. Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118 “Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України” // www.CDb.RezonUkraine.net.

15. *Фролов И.Т.* Философский словарь. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.

16. Цивільний кодекс України // www.CDb.RezonUkraine.net.

ПЕТРУК Олександр Михайлович – завідувач кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– теорія, методологія та організація грошового обігу, кредиту та банківської справи

ТИЩЕНКО Тетяна Яківна – економіст головного управління статистики Житомирської області

Наукові інтереси:
– теорія, методологія та організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах