

цева ; под общ. ред. И. В. Андреевой. – СПб. и др. : Питер, 2001 – 509 с. 18. Мескон М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Хедоури Франкли ; пер. с англ. – М. : Изд-во "ДЕЛЮ", 1992. – 702 с. 19. Отенко И. П. Методологические основы управления потенциалом предприятия. научное издание. – Харьков : Изд. ХНЕУ, 2004. – 216 с. 20. Питерс С. В поисках эффективного управления / С. Питерс, Р. Уотермен. – М. : Прогресс, 1986. – 423 с. 21. Casual Model of Organizational Performance and Change (Причинно-следственная модель организационной деятельности и изменения) (Burke и Litwin) [Электронный ресурс]. – Режим доступа к докум. : http://www-12manage.com/methods_burke_litwin_model_ru.html. 22. Дафт Р. Организации : учебник для психологов и экономистов / Р. Дафт. – СПб. : Прайм-ЕВРОЗНАК, 2003. – 480 с. 23. Фатхудинов Р. А. Стратегический менеджмент : учебник / Р. А. Фатхудинов. – 7-е изд., искр. и доп. – М. : Дело, 2005. – 448 с.

Стаття надійшла до редакції
12.03.2010 р.

УДК 657.2

Щербаченко Л. В.

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ВІД НАДАННЯ САНАТОРНО- КУРОРТНИХ ПОСЛУГ

Анотація. Розглянуто питання відображення в бухгалтерському обліку доходів спеціального фонду бюджетних установ за реалізованими путівками на санаторно-курортне лікування, описано проблему обліку доходів за путівками, термін заїзду яких не настає у звітному році, а також відображення в обліку вартості путівок та їх рух.

Аннотация. Рассмотрено вопрос отображения в бухгалтерском учете доходов специального фонда бюджетных организаций за реализованными путевками на санитарно-курортное лечение, описано проблему учета доходов за путевками, срок заезда которых не наступил в отчетном году, а также отображение в учете стоимости путевок и их движение.

Annotation. The question of reflection in the record-keeping of profits of the special fund of budgetary establishments after the realized tours on sanatorium-resort treatment is examined; the problem of accounting of incomes after tours, the term of arrival, of which did not come in a financial year, and also the reflections in the account of cost of tours and their motion are described.

Ключові слова: спеціальний фонд, санаторно-курортні послуги, санаторно-курортна путівка, вартість путівки, доходи майбутніх періодів.

Одним із засобів збереження та відновлення здоров'я населення є здійснення санаторно-курортного оздоровлення та лікування.

Забезпечення сталого і достатнього за обсягами фінансування – головна запорука нормального функціонування системи санаторно-курортного лікування в будь-якій країні. Проте, як свідчить світовий досвід, будь-яка система охорони здоров'я в будь-якій країні більшою чи меншою мірою стикається з проблемою дефіциту фінансових ресурсів. Ось чому останніми роками бюджетні установи санаторно-курортного лікування істотно розширили сферу своєї діяльності, активно

залучаючись до системи ринкових відносин, що дало їм можливість додаткового отримання доходів від надання платних послуг.

У зв'язку з цим у системі фінансування бюджетних установ санаторно-курортного лікування значне місце займає спеціальний фонд, отже питання організації обліку доходів спеціального фонду в цих установах потребує найдокладнішої розробки й опрацювання.

Організація обліку власних доходів бюджетних установ, що має здійснюватись як на етапі планування показників господарсько-виробничої діяльності, так і на етапі їх фіксування у процесі бухгалтерського обліку, охоплює такі основні напрями: розробка класифікаційної схеми власних доходів бюджетних установ;

організація планування доходів спеціального фонду;
організація обліку надходження доходів;
організація носіїв облікової інформації.

Успіх функціонування санаторно-курортної установи в більшості визначається організацією бухгалтерського обліку, враховуючи галузеві особливості, що дозволяє отримати достовірну оперативну інформацію про доходи та видатки кожного виду діяльності, своєчасно виявляти відхилення від норм та нормативів, що використовує санаторій з урахуванням їх коригування на фактичну завантаженість, виявляти внутрішні резерви зниження видатків та покращення культури і якості обслуговування.

Однією з головних проблем у сфері бухгалтерського обліку в закладах санаторно-курортного лікування є необхідність обліку і контролю за процесом використання путівок, а саме за тими путівками, термін заїзду яких у момент їх продажу не настає.

Також необхідно визначити для цілей бухгалтерського обліку поняття термінів "недозаїзд", "достроковий виїзд", "запізнення". Для відображення в бухгалтерському обліку недозаїздів та дострокових виїздів повинна бути розроблена єдина методологія щодо повернення коштів у разі дострокового виїзду та ін.

Аналіз ситуації, яка складається із року в рік, говорить про те, що у зв'язку з тенденцією розвитку різного роду платних послуг, що надаються бюджетними установами санаторно-курортного лікування, необхідно забезпечити облік доходів та витрат за видами діяльності, а також розробку та використання форм внутрішньої звітності, пов'язаної з рухом відпочиваючих за путівками.

Актуальність проблеми, що розглядається, зумовлена, перш за все, отриманням бюджетними установами доходів за реалізованими путівками, терміни заїздів яких не співпадають з звітними датами бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку багато уваги приділяється обліку доходів та видатків спеціальному фонду бюджетних установ.

Більш за все мали місце теоретичні аспекти доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ охорони здоров'я та розглядалися в працях: Л. А. Габуєва, С. Ф. Качалова, Т. І. Киселевич, П. Є. Лівак, О. І. Шарипова та ін.

Метою цієї статті є дослідження формування та надходження доходів спеціального фонду бюджетних установ санаторно-курортного лікування від продажу путівок.

Завданням статті є визначення процесу відображення доходів спеціального фонду від продажу путівок, терміни заїзду яких не співпадають зі звітними датами бухгалтерського обліку, та відображення в обліку бланків санаторно-курортних путівок.

Перш за все необхідно розглянути правовий аспект формування спеціального фонду та можливості отримання доходів спеціального фонду бюджетними установами від надання платних санаторно-курортних послуг.

Основним документом, що визначає порядок надходження та використання власних надходжень бюджетних установ, є Бюджетний кодекс України.

Відповідно до Бюджетного кодексу України спеціальний фонд бюджету містить:

1. Бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень.
 2. Гранти та дарунки (у вартісному обрахунку), одержані розпорядниками бюджетних коштів на конкретну мету.
 3. Різницю між доходами і видатками спеціального фонду бюджету (доходи спеціального фонду понад заплановану суму) [1].
- Джерела формування спеціального фонду визначаються виключно законами України.

Основні кореспонденції рахунків відображення в бухгалтерському обліку операцій із спеціальних коштів

Зміст господарських операцій	Д-т рахунку	К-т рахунку
Нарахування плати за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетної установи, від господарської та/або виробничої діяльності, визначені переліками послуг, що можуть надаватись бюджетними установами за плату	364, 675	711
Нарахування плати за оренду майна бюджетної установи	364	711
Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які відповідно до чинного законодавства України відносяться на відшкодування касових видатків	364, 675	801, 802, 811
Нарахування коштів від реалізації майна, відшкодування вартості форменого одягу, завданих збитків тощо	364, 363	711
Нарахування податку на додану вартість та інших податків, що підлягають перерахуванню до Державного бюджету України відповідно до чинного законодавства України	811	641, 642
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у т. ч. надходження в натуральній формі)	301, 324	712
Надходження на спеціальні реєстраційні рахунки установи сум, що відносяться до плати за надані послуги, оренду та реалізацію майна відповідно до чинного законодавства України	323	364, 675

Відповідно до інструкції доходи від реалізації путівок нараховуються при передачі їх замовнику і є доходами звітного місяця.

У зв'язку з тим, що строк заїзду не завжди співпадає зі звітними датами в бухгалтерському обліку, а терміни путівок складають в середньому від 12 до 24 днів, то, по суті, це є потенційні доходи або доходи майбутніх періодів, оскільки санаторно-курортні послуги будуть надаватися з першого дня заїзду за путівкою. Правильніше доходи за сплаченими путівками, термін заїзду яких не співпадає у звітному місяці з датою оплати, відображати як доходи звітного місяця у місяці заїзду. Відображення їх у місяці, в якому була передача путівок замовнику, викривляє дані для аналізу фінансової діяльності установи, оскільки фактичні видатки за вказаними путівками будуть здійснюватись тільки після заїзду в період надання всіх послуг, що входять у комплекс путівки. Особливо це стосується останніх місяців звітного року. Реалізація здійснюється завчасно на наступний рік у листопаді-грудні звітного року, нараховуються доходи з реалізованих путівок і в кінці грудня списуються доходи за коштами, отриманими як плата за послуги на результат виконання кошторису за спеціальним фондом. Потім настає наступний рік і в період заїзду за путівками, які реалізовані в попередньому році, списуються фактичні видатки. За результатами звітного місяця суми фактичних видатків установи перевищують суми отриманих доходів.

Тому, на думку автора, необхідно, щоб такі доходи відображались по рахунку "Доходи майбутніх періодів", який необхідно виділити в класі 7 плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ окремим рахунком 75 "Доходи майбутніх періодів" та субрахунком 751 "Доходи спеціального фонду майбутніх періодів". За вказаним рахунком необхідно відображати доходи за санаторно-курортними путівками, термін заїзду за якими не настав.

Суму доходів, що буде відображатися на вказаному рахунку 75, в кінці звітного року не закривати на рахунок 432 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом", а залишати як перехідний залишок. Коли настає строк заїзду суму доходів з рахунку 751 "Доходи спеціального фонду майбутніх періодів" закривати на відповідний рахунок "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги в попередніх звітних періодах". Для обліку таких доходів необхідно додати у план рахунку бухгалтерського обліку бюджетних установ субрахунок 717 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги в попередніх звітних періодах".

Статтю 6 Закону України "Про Державний бюджет України на 2009 рік" до джерел формування спеціального фонду Державного бюджету України віднесено власні надходження бюджетних установ [2].

Власні надходження бюджетні установи санаторно-курортного лікування отримують від продажу санаторно-курортних путівок та надання платних медичних послуг.

Перелік платних послуг, які можуть надавати бюджетні установи охорони здоров'я, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 р. № 1138 "Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти".

Пунктом 17 вказаної Постанови дозволено надання санаторно-курортних послуг [3].

З метою вдосконалення системи власних надходжень бюджетних установ була прийнята 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". У цьому документі враховані норми Бюджетного кодексу, а саме ст. 29, 69 та ст. 13. Цією Постановою керуються при формуванні спеціального фонду всі бюджетні установи санаторно-курортного лікування.

Відповідно до вимог вказаної Постанови власні надходження бюджетних установ, що формують спеціальний фонд, поділяються на групи.

Перша – плата за послуги, що надаються бюджетним установам. До цієї групи відносять надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами.

Друга – інші джерела власних надходжень. До цієї групи відносять кошти, перераховані бюджетним установам на виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки [4].

Отже автор розглянув, що бюджетні установи мають право отримувати доходи спеціального фонду від надання платних санаторно-курортних послуг.

Зауважимо, що в загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, про що свідчить традиційна друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків.

Кошти спеціального фонду є основним джерелом покриття витрат бюджетних установ у сьогодишніх умовах функціонування.

Основний дохід у санаторіях безумовно складається від реалізації санаторно-курортних послуг (близько 90 – 95 %). До доходів основної діяльності відносяться і всі супутні та додаткові послуги, надання яких не включається в комплекс послуг, що надаються за санаторно-курортною путівкою чи курсівкою [5, с. 293].

У санаторно-курортних організаціях путівки на наступний звітний рік реалізуються, як правило, завчасно з листопада-грудня.

Терміни лікування, що вказані в санаторно-курортній путівці та у відривному талоні до неї, практично не співпадають з датою оплати за саму путівку.

Завчасна реалізація путівок самим санаторієм та отримання попередньої оплати відповідно до умов договору є нормою у функціонуванні будь-якої санаторно-курортної установи.

Доходи за спеціальними коштами від продажу санаторно-курортних путівок обліковуються відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ на рахунок 711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги" [6].

Відображення господарських операцій всіх бюджетних установ здійснюється відповідно до наказу Державного казначейства України № 61 від 10.07.2000 р. "Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ" із змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства [7].

Ця інструкція спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних субрахунках бухгалтерського обліку, установлених Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [7].

Розглянемо основні кореспонденції рахунків з відображення в бухгалтерському обліку операцій із спеціальних коштів установ санаторно-курортного лікування (таблиця).

Облік путівок за строками заїздів забезпечив би необхідною інформацією всі управлінські ланки та надав би змогу планувати мінімальну потребу запасів, не відволікаючи обігові кошти на наднормові запаси продуктів, господарського інвентарю тощо.

Таким чином, особливості обліку реалізації санаторно-курортних путівок полягає у часовому розриві між датою передачі путівки, датою відпрацьованих ліжко-днів за кожною конкретною путівкою та, як наслідок, необхідністю відображення доходів від реалізації санаторно-курортних послуг за кількістю днів обслуговування відпочиваючого.

Розглядаючи формування доходів установ санаторно-курортного лікування не можливо не розглянути облік санаторно-курортних путівок.

Бланк путівки звичайно виготовляється типографським способом. Видатки на виготовлення бланку путівки або бланк путівки за ціною придбання обліковуються на рахунку 331 "Грошові кошти в національній валюті". Одночасно бланки путівок відображаються на позабалансовому рахунку 08 [6].

Санаторно-курортна путівка – документ, виготовлений як бланк суворої звітності встановленої форми, що підтверджує факт можливості та намірів надання комплексу послуг санаторно-курортною організацією [5, с. 304].

На бланку путівки передбачається інформація про дату оплати, наявність якої має значення для аналізу умов виконання договірних відносин у частині строків оплати вартості санаторно-курортної путівки та дотримання терміну заїзду.

Процес обліку бланків санаторно-курортної путівки бюджетних установ санаторно-курортного лікування є проблематичним з точки зору методології та організації бухгалтерського обліку у зв'язку з тим, що:

передаються бланки путівок покупцям без вказання її вартості;

передача здійснюється за заключеними договорами купівлі-продажу путівок, але бланк путівки не є товаром;

санаторно-курортна установа не відображає на балансовому рахунку операції з передачі бланків санаторно-курортної путівки при їх реалізації;

на відривних талонах до путівки відсутній підпис отримувача, який засвідчує про згоду з переліком та вартістю послуг, що надаються;

не складаються звіти про рух путівок.

На думку автора, що стосується першого проблемного питання, по-перше, необхідно зазначити таке, що оскільки путівка не є товаром, що реалізується за договором купівлі-продажу, необхідно здійснювати заключення договорів на реалізацію санаторно-курортних послуг за путівкою, в якій буде вказано перелік всіх послуг, що будуть надаватися санаторно-курортним закладом. Також необхідно в талоні до путівки передбачити підпис отримувача, який даним підписом засвідчить згоду з переліком та вартістю послуг, що будуть надаватися за санаторно-курортною путівкою. Усі інші послуги, які не входять в перелік за путівкою замовник у разі бажання зможе отримати за окрему плату у вигляді платних медичних послуг. По-друге, оскільки путівка не є товаром, то в бланку путівки необхідно замінити вартість путівки на вартість санаторно-курортних послуг за путівкою та додати ціну бланку путівки для подальшого правильного обліку та списання. Вартість бланку путівки необхідно відображати за вартістю придбання бланку або витрат на виготовлення.

На думку автора, облік бланків путівок у санаторно-курортних установах, які безпосередньо їх видають, а не купують у інших медичних закладах, на рахунку бухгалтерського обліку 331 "Грошові документи в національній валюті" не є правильним, оскільки сам бланк путівки не є грошовим документом, а є документом, що підтверджує факт можливості отримання комплексу санаторно-курортних послуг. Вартість бланків суворої звітності, до яких відносяться і бланки путівок, необхідно відображати на окремому рахунку другого класу плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 27 "Бланки суворої звітності", з розподілом на субрахунки 271 "Бланки путівок", 272 "Інші бланки", який необхідно додати до плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Тільки у випадку купівлі путівки в іншій медичній установі за вартістю надання санаторно-курортних послуг бюджетній установі, що придбала цю путівку, необхідно відображати

вартість путівки на бухгалтерському рахунку 331 "Грошові документи в національній валюті".

Після видачі бланку путівки, на думку автора, його вартість необхідно списати на видатки установи звітного періоду.

Невикористані бланки путівок через ушкодження чи неможливості їх реалізації також підлягають списанню з вказанням причин.

Крім того, автор статті пропонує спростити процедуру руху санаторно-курортної путівки і не передавати її у підзвіт, а при видачі з каси замовнику послуг списати з обліку згідно з актом, який буде складатися на основі даних книги обліку бланків суворої звітності, а саме путівок.

Що стосується звіту руху санаторно-курортних путівок, він взагалі відсутній в установах санаторно-курортного лікування, а у зв'язку з цим відсутня й інформація про путівки, що видані раніше терміну заїзду, а ця інформація вкрай необхідна для аналізу завантаженості установи та планування видатків звітного періоду, а також майбутнього.

Кожною установою санаторно-курортного лікування можуть розроблятися і затверджуватись свої форми звітів руху путівок залежно від їхньої специфіки роботи.

Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки: бюджетні медичні заклади мають право надавати та отримувати доходи від надання санаторно-курортних послуг.

У зв'язку з тим, що терміни заїздів не завжди співпадають зі звітними датами в бухгалтерському обліку, то по суті доходи від продажу таких путівок є доходами майбутніх періодів. Відображати такі доходи, як плата за отриманими послугами, необхідно у періоді, що відповідає даті заїзду, оскільки фактичні видатки за вказаними путівками будуть здійснюватись після заїзду в період надання всіх послуг, що входять у комплекс путівки.

Крім того, необхідно здійснювати укладання договорів на реалізацію санаторно-курортних послуг за путівкою, в якій буде вказано перелік всіх послуг, що будуть надаватися санаторно-курортним закладом, оскільки путівка не є товаром. Також необхідно передбачити в самому бланку путівки: підпис отримувача, який даним підписом засвідчить згоду з переліком та вартістю послуг, що будуть надаватися за санаторно-курортною путівкою; ціну бланку путівки, що дасть змогу уникнути помилок у бухгалтерському обліку щодо їх обліку та списання.

Також оскільки санаторно-курортна путівка це документ, що підтверджує факт можливості та намірів надання комплексу послуг санаторно-курортною організацією, а не є грошовим документом, то їх облік в установах, які проводять їх видачу, необхідно здійснювати на окремому рахунку 2 класу плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Література: 1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. №2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 2. Закон України Про Державний бюджет України на 2009 рік від 26.11.2008 р. №835-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 3. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти" від 17.09.1996 р. № 1138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 4. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання" № 659 від 17.05.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 5. Кисилевич Т. И. Бухгалтерский учет в санаторно-курортных организациях / Т. И. Кисилевич, О. И. Шарыпова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – С. 291–304. 6. Наказ Державного казначейства України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" № 114 від 10.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 7. Наказ Державного казначейства України "Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ" № 61 від 10.07.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

Стаття надійшла до редакції
17.03.2010 р.