

УДК 631.1.027

Соловйова Наталія Володимирівна,
головний спеціаліст
Міністерства юстиції України
(01034, м. Київ, пров. Рильський, 10)
E-mail: solovyova09@ukr.net

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ГОЛОВНИХ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Анотація

Мета дослідження. Дослідити методику обліку доходів головних розпорядників бюджетних коштів і запропонувати напрями вдосконалення облікових процедур у частині доходів за обмінними та необмінними операціями.

Методологія. Відповідно до мети використано аналітичний метод дослідження та метод діалектичного пізнання, для формування висновків застосовано абстрактно-логічний метод.

Отримані результати. Проаналізовано методику відображення операцій, пов'язаних з доходами бюджетних установ на рахунках бухгалтерського обліку в умовах застосування НП(С)БОДС. Запропоновано додаткові синтетичні рахунки з обліку доходів розпорядників бюджетних коштів з дотриманням вимог принципу відповідності.

Цінність дослідження. Запропоновані рахунки у складі рахунків з обліку інших доходів за обмінними та необмінними операціями дозволять вести відокремлений облік коштів, які отримані як плата за роботи, послуги, продукцію, що виготовляється допоміжними підрозділами, майстернями, які функціонують при бюджетних установах.

Ключові слова: доходи, головні розпорядники бюджетних коштів, план рахунків бухгалтерського обліку державного сектору, фінансовий результат.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Облік доходів головних розпорядників бюджетних коштів (далі – ГРБК) ведеться за загальним та спеціальним фондами, з виокремленням кожного виду доходів спеціального фонду залежно від класифікаційної групи доходів бюджетних установ. Доходи загального фонду, як і доходи спеціального фонду плануються і затверджуються у кошторисі доходів і видатків установи. Облік доходів ГРБК ведеться наростаючим підсумком з початку бюджетного року до його завершення. Кредитові обороти за рахунками з обліку доходів протягом бюджетного періоду відображають суму асигнувань з бюджету та власних надходжень наростаючим підсумком з початку періоду. З набуттям чинності НП(С)БО 124 «Доходи» відбу-

лися суттєві зміни у методологічних засадах формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи, їх класифікаційних ознаках та методиці обліку.

Зазначене потребує обґрунтування напрямів удосконалення облікового відображення доходів ГРБК, що зумовлює потребу у дослідженні проблемних облікових розпорядників бюджетних коштів з урахуванням специфіки їхньої діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій Облік і контроль доходів та видатків головних розпорядників є одним із головних завдань бухгалтерського обліку у державному секторі. Система бухгалтерського обліку не повною мірою відповідає сучасній господарській практиці бюджетних установ. Питання методики обліку доходів бюджетних установ досліджували П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, Т.В. Канєва, В.І. Лемішовський, М.Р. Лучко, Н.М. Позняковська, С.В. Свірко [1, 2, 3, 4, 5] та багато інших вчених. Результати дослідження свідчать, що тематика публікацій з обліку в бюджетних установах надзвичайно різноманітна, втім, відсутні комплексні їх дослідження з урахуванням НП(С)БОДС.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Проаналізована методика обліку доходів від обмінних та необмінних операцій розпорядників бюджетних коштів не повною мірою відповідає статистиці державних фінансів та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. З метою приведення обліку доходів у відповідність до статистици державних фінансів та узгодженням з класифікаційними ознаками доходів доцільно розробити додаткові синтетичні рахунки з обліку доходів за обмінним та необмінними операціями.

Формулювання мети і завдання дослідження. Метою статті є аналіз чинної методики обліку доходів розпорядників бюджетних коштів за обмінними та необмінними операціями та обґрунтування необхідності вдосконалення синтетичних рахунків з обліку доходів з урахуванням класифікаційних ознак доходів.

Виклад основного матеріалу. За чинною методикою обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, облік доходів ГРБК ведеться на рахунках класу 7 «Доходи»: за кредитом фіксуються суми нарахованих доходів протягом бюджетного року, за дебетом – їх списання по закінченню бюджетного року на результати виконання кошторису. Основним інструментом інформаційного забезпечення управлін-

ня державними фінансами є План рахунків [1, с. 20]. У таблиці 1 представлено склад рахунків з обліку доходів розпорядників бюджетних коштів.

Облік доходів ГРБК на рахунках бухгалтерського обліку має бути узгоджений з класифікаційними ознаками доходів, та гармонізувати зі статистикою державних фінансів й формуванням системи національних рахунків України, що потребує удосконалення облікових процедур з урахуванням класифікаційних ознак доходів. Групування доходів за запропонованими класифікаційними ознаками, не порушуючи відповідність норм НП(С)БОДС 124 «Доходи», дозволяє отримувати деталізовану інформацію щодо видів доходів від необмінних операцій з урахуванням потреб системи управління державними фінансами статистики державних фінансів.

Таблиця 1

Рахунки з обліку доходів розпорядників бюджетних коштів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору [6]

| Номер синтетичного рахунку | Номер синтетичного рахунку та ідентифікатор суб'єкта державного сектору | Номер субрахунку | Назва субрахунку |
|----------------------------|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 70 | Доходи за бюджетними асигнуваннями | | |
| | 701 | <i>Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів</i> | |
| | | 7011 | Бюджетні асигнування |
| 71 | Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) | | |
| | 711 | <i>Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів</i> | |
| | | 7111 | Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) |
| 73 | Фінансові доходи | | |
| | 731 | <i>Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів</i> | |
| | | 7311 | Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів |
| 74 | Інші доходи за обмінними операціями | | |
| | 741 | <i>Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів</i> | |
| | | 7411 | Інші доходи за обмінними операціями |
| 75 | Доходи за необмінними операціями | | |
| | 751 | <i>Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів</i> | |
| | | 7511 | Доходи за необмінними операціями |

У таблиці 2 наведені напрямки удосконалення складу рахунків з врахуванням пропозицій щодо уточнення класифікації доходів розпорядників бюджетних коштів.

Таблиця 2

Удосконалення обліку доходів від обмінних та необмінних операцій головних розпорядників бюджетних коштів

| Номер синтетичного рахунку | Номер синтетичного рахунку та ідентифікатор суб'єкта державного сектору | Номер субрахунку | Назва субрахунку | Об'єкти обліку |
|----------------------------|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 70 | Доходи за бюджетними асигнуваннями | | | |
| | 701 | <i>Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів</i> | | |
| | | 7011 | Бюджетні асигнування (окрім соціального забезпечення) | повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [7], за винятком повноважень за КЕКВ 2700 (на здійснення виплат соціального забезпечення) |
| 71 | Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) | | | |
| | 711 | <i>Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів</i> | | |
| | | 7111 | Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) | кошти, які надійшли бюджетним установам як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетних установ; плата за послуги із створення умов для початку реалізації інфраструктурних проектів (код класифікації доходів бюджету 25010101); кошти, які отримують бюджетні установи від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств, господарств, майстерень, тощо; квартирна плата та плата за гуртожиток; від працевикористання засуджених; відрахування від заробітку або іншого доходу засуджених за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані йому послуги тощо (код класифікації доходів бюджету 25010102) |

Продовження табл.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------|--|---|--|--|
| 72 | Доходи від продажу активів | | | |
| | 721 | <i>Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів</i> | | |
| | | 7211 | Дохід від реалізації активів | кошти; які отримують бюджетні установи від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей, у тому числі списаних, за здані як брухт і відходи чорні, кольорові, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння у розмірах, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи; кошти, отримані Національною академією наук та бюджетними установами, що належать до її відання, (код класифікації доходів бюджету 25010202) |
| 73 | Пасивні доходи | | | |
| | 731 | <i>Пасивні доходи розпорядників бюджетних коштів</i> | | |
| | | 7311 | Пасивні доходи розпорядників бюджетних коштів, що є доходами бюджету | відсотки (код класифікації доходів бюджету 24110000), роялті (код класифікації доходів бюджету 21080000), дивіденди (код класифікації доходів бюджету 21000000) |
| 74 | Інші доходи за обмінними операціями | | | |
| | 741 | <i>Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів</i> | | |
| | | 7411 | Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій | плата за оренду майна бюджетних установ (код класифікації доходів бюджету 25010201), кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки (код класифікації доходів бюджету 25010204) 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 (код класифікації доходів бюджету 25010203) |
| | | 7412 | Інші доходи за обмінними операціями | курсові різниці за обмінними операціями, суми дооцінки активів, доходи від відновлення корисності (код класифікації доходів 25010205, 24110500) |

Продовження табл.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|---|--|--|--|
| 75 | Доходи за необмінними операціями | | | |
| | 751 | <i>Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів</i> | | |
| | | 7511 | Бюджетні асигнування (на виплату соціального забезпечення) | повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [7], за КЕКВ 2700 (на здійснення виплат соціального забезпечення) |
| | | 7512 | Трансферти від фізичних осіб, приватних некомерційних організацій, недержавних фондів, корпорацій і з будь-яких інших джерел (крім органів державного управління та міжнародних організацій) | дарування та добровільні пожертвування від фізичних осіб, приватних некомерційних організацій, недержавних фондів, корпорацій і з будь-яких інших джерел, крім органів державного управління та міжнародних організацій: благодійні пожертви (безоплатна передача благодійником коштів, іншого майна, майнових прав у власність бенефіціарів для досягнення певних, наперед обумовлених цілей благодійної діяльності); гранти (фінансові чи інші ресурси, надані на безоплатній і безповоротній основі юридичними, фізичними особами і міжнародними організаціями для проведення конкретних фундаментальних та (або) прикладних наукових досліджень за напрямками і на умовах, визначених надавачами гранта); благодійні гранти (цільова допомога у формі валютних цінностей, яка має бути використана бенефіціаром протягом строку, визначеного благодійником); дарунки (рухомі речі, в тому числі гроші та цінні папери, а також нерухомі речі; майнові права, якими дарувальник володіє або які можуть виникнути у нього в майбутньому (код класифікації доходів 25020100)) |
| | | 7513 | Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб для виконання цільових заходів | 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 (на виплату студентам іменних |

Продовження табл.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|------|--|---|
| | | | | стипендій; на виплату матеріальної допомоги і доплати до державних стипендій за рахунок замовників; на придбання методичної літератури і навчальних посібників для студентів-заочників; на придбання замовлених у централізованому порядку бланків документів з бухгалтерського обліку, звітності, статистики; на виконання окремих доручень відповідно до рішення Уряду, за медичну допомогу громадянам, надану установами охорони здоров'я відповідно договорам про добровільне медичне страхування; страхові суми при настанні страхового випадку; інвестиції, які згідно із законодавством надходять до бюджетних установ, у тому числі на спорудження житлових будинків) (код класифікації доходів 25020100) |
| | | 7514 | Трансферти від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій | кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [7]; кошти, залучені державою для реалізації інвестиційних програм (проектів) (код класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання 401201); повернення кредитів до бюджету, які відображаються зі знаком «-»(у розрізі класифікації кредитування бюджету) |
| | | 7515 | Кошти, що отримують бюджетні установи від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів | кошти, що отримують бюджетні установи від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів (за операціями з внутрішніх розрахунків) (код класифікації доходів 25020200) |
| | | 7516 | Доходи за іншими необмінними операціями | збільшення доходу на суму оприбуткування активів, які не були враховані в баланс раніше (код класифікації доходів бюджету 25020100), зобов'язання, що не підлягають погашенню (код класифікації доходів 25020300) |

Запропоновані напрями удосконалення методики відображення доходів головних розпорядників бюджетних коштів на рахунках бухгалтерського обліку сприяє:

✓ спрощенню облікових та контрольних процедур внаслідок відповідності облікової інформації класифікаційним ознакам доходів;

✓ зменшенню трудомісткості роботи облікових працівників; підвищенню аналітичності інформації щодо доходів головних розпорядників бюджетних коштів.

Окремо слід зупинитися на визначенні доцільності відображення у складі доходів установи асигнувань на придбання необоротних активів та віднесення їх на фінансовий результат, оскільки вартість необоротних активів, що перебувають у господарському віданні та безпосередньому розпорядженні установи відображаються як вкладення у її капітал. Це означає, що відповідно до чинної методики обліку передбачено подвійний облік джерел утворення майна установи: по-перше, асигнування на придбання необоротних активів відображаються у складі доходів; по-друге, ці ж самі асигнування відображаються у складі капіталу.

загалом визнання асигнувань на придбання необоротних активів доходами суперечить їх сутності, визначеній НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», оскільки призводять до зростання власного капіталу за рахунок внесків власника, яким є держава.

З огляду на це асигнування, отримані установою на придбання необоротних активів, мають змінювати свою форму у момент введення об'єкту необоротних активів в експлуатацію, оскільки відображаються у складі капіталу установи. Для усунення цієї колізії доцільно при введенні об'єктів в експлуатацію, відображати зазначені асигнування через зменшення обсягу доходів установи та збільшення суми внесеного капіталу розпорядниками бюджетних коштів у кореспонденції відповідних субрахунків.

Проведене дослідження організації обліково-аналітичного забезпечення формування доходів головних розпорядників дає підстави на висновки та пропозиції щодо обліку доходів в умовах переходу до НП(С)БОДС.

Доходи загального фонду кошторису установи у головного розпорядника коштів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі обліковуються на субрахунку 701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи». Доходи спеціального фонду обліковуються на рахунку 71 «Доходи спеціального фонду». З метою зниження трудомісткості та спрощення облікових робіт при веденні бухгалтерського обліку доходів спеціального фонду запропоновано використання у складі рахунків з обліку інших доходів за обмінними операціями – рахунки 7411 «Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій» та 7412 «Інші доходи за об-

мінними операціями», а у складі доходів за необмінними операціями – рахунків 7511 «Бюджетні асигнування (на виплату соціального забезпечення)», 7512 «Трансферти від фізичних осіб, приватних некомерційних організацій, недержавних фондів, корпорацій і з будь-яких інших джерел (крім органів державного управління та міжнародних організацій)», 7513 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб для виконання цільових заходів», 7514 «Трансферти від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій», 7515 «Кошти, що отримують бюджетні установи від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів», 7516 «Доходи за іншими необмінними операціями». Це дозволить обліковувати кошти, отримані як плата за роботи, послуги, продукцію, що виготовляється допоміжними підрозділами, майстернями, які функціонують при бюджетних установах.

Віднесення асигнувань, на придбання необоротних активів розпорядників бюджетних коштів до складу доходів призводить до дублювання джерел утворення їх майна та не відповідає економічній сутності доходів, визначеної НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Запропоновані зміни у обліку надходження необоротних активів усуває зазначену колізію та приводить цю у відповідність до методології НП(С)БОДС.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Чинна методика обліку доходів головних розпорядників бюджетних коштів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі (далі – НП(С)БОДС) не повною мірою відповідає статистиці державних фінансів та частково не узгоджено з класифікаційними ознаками доходів. Запропоновані додаткові субрахунки у складі рахунків з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями узгоджено з класифікаційними ознаками доходів, що дозволяє виокремлювати інформацію у розрізі видів доходів і коштів, отриманих як плата за роботи, послуги, продукцію, які виготовляються допоміжними силами. Крім того, запропонована методика відображення доходів розпорядників бюджетних коштів на рахунках бухгалтерського обліку сприятиме спрощенню облікових та контрольних процедур, зменшенню трудомісткості роботи облікових працівників та підвищенню аналітичності інформації щодо доходів розпорядників бюджетних коштів.

Бібліографічний список

1. Свірко С. В. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України [Електронний ресурс] / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4. – С. 19-27. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Na_2013_4_5.pdf
2. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: [навч. посібник] // К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.
3. Джога Р.Т. Облік в бюджетних установах / Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Дунаєва М.В.. – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.
4. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах: [навч. посібн.] / Атамас П.Й. – К: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
5. Лучко М.Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах: [навчальний посібник] / М.Р. Лучко, Н.М. Хорунжак. – Тернопіль, 2002. – 178 с.
6. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203«Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: № <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
7. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

References

- 1 Svirko S. V. Pobudova systemy rakhunkiv bukhalters'koho byudzhethnoho obliku v umovakh formuvannya intehrovanoho informatsiynoho zabezpechennya upravlinnya derzhavnymy finansamy Ukrainy [Construction of a system of accounts under conditions of integrated information provision for public finance management in Ukraine] [Electronic resource] / S.V. Svirko, A.I. Farion // Independent Auditor. – 2013. – No. 4. – P. 19-27 [Electronic resource] – Available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Na_2013_4_5.pdf [in Ukrainian].
2. Svirko S.V. Orhanizatsiya bukhalters'koho obliku v byudzhetnykh ustanovakh: [navch. posibnyk] [Organization of accounting in budgety institutions: [Manual] // KNEU, 2004. – 380 p. [in Ukrainian].
3. Joga R.T. Oblik v byudzhetnykh ustanovakh [Accounting at budget institutions] / Joga RT, Sinelnik LM, Dunaeva MV – Kyiv: KNEU, 2006. – 480 p. [in Ukrainian].
4. Atamas P.Y. Osnovy obliku v byudzhetnykh ustanovakh : [navch. posibnyk] [Fundamentals of Accounting in Budget Institutions: a Handbook] / Atamas P.Y. – K: Center for Educational Literature, 2005 – 288 pp. [in Ukrainian].

5. Luchko M.R. Orhanizatsiya informatsiynykh system i tekhnolohiy obliku v byudzhetykh ustanovakh: [navch. posibnyk][Organization of Information Systems and Accounting Technologies in Budget Institutions: a Handbook] / MM Lucchko, NM Khorunjak – Ternopil, 2002. – 178 pp. [in Ukrainian].

6. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31.12.2013 № 1203«Pro zatverdzhennya Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori» [Order of the Ministry of Finance of Ukraine 31.12.2013 № 1203 «On Approval of the Plan of Accounts in the Public Sector»] [Electronic resource] – Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. [in Ukrainian].

7. Byudzhetnyy kodeks Ukrayiny, № 2456-VI vid 08.07.2010 r. [The Budget Code of Ukraine, No. 2456-VI of July 08, 2010] [Electronic resource] – Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 21 червня 2017 р.

UDC 631.1.027

Natalia Solovyova,

Chief Specialist at the Ministry of Justice of Ukraine
Ministry of Justice of Ukraine
(10, Rylsky Lane, Kyiv, 01034, Ukraine)
E-mail: solovyova09@ukr.net

The improvement of revenue accounting methodology for the key spending units

Abstract

Research objective. The aim is to explore the revenue accounting methodology for the key spending units and offer the directions for improving the accounting procedures in terms of exchange and non-exchange transactions income.

Methodology. In accordance with the research aim, the author used the analytical method of research, the method of dialectical cognition, and the abstract logic for making conclusions.

Findings. The study reviewed the methodology of recording the operations for budget institutions' income under NP (C) BODS. The author proposed to introduce the additional synthetic accounts for income accounting for the spending units under requirements of conformity principle.

Value added. The proposed accounts as the part of income accounting in terms of exchange and non-exchange operations will ensure the separate accounting of funds received as paid work, services, products produced by subsidiary units, and workshops operating at budget institutions.

Key words: income, key spending units, Chart of public sector accounts, financial result