

УДК 657.15

Амбарчян М.С., к.е.н., доцент

Київський національний університет технологій та дизайну

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Стаття присвячена систематизації методики обліку доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів. Автором визначено відповідність між класифікаціями доходів і витрат, викладених у НП(С)БОдс, та класифікаціями доходів і витрат, поданих у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Автором згруповано найпоширеніші господарські проведення, які стосуються обліку доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій.

**Ключові слова:** розпорядники бюджетних коштів, доходи установ державного сектору, витрати установ державного сектору, облік у державному секторі.

Амбарчян М.С.

## МЕТОДИКА УЧЕТА ДОХОДОВ И ЗАТРАТ РАСПОРЯДИТЕЛЕЙ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Статья посвящена систематизации методики учета доходов и затрат распорядителей бюджетных средств. Автором установлено соответствие между классификациями доходов и затрат, изложенных в Национальных положениях (стандартах) бухгалтерского учета в государственном секторе, и классификациями доходов и затрат, изложенных в Плане счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Автором сгруппированы наиболее распространенные хозяйственные операции, касающиеся учета доходов и затрат от обменных и необменных операций.

**Ключевые слова:** распорядители бюджетных средств, доходы учреждений государственного сектора, затраты учреждений государственного сектора, учет в государственном секторе.

Ambarchian M.

## METHODICAL FRAMEWORKS OF ACCOUNTING FOR REVENUES AND EXPENSES OF BUDGET-FUNDED BODIES

The article is dedicated to systematization of methodical frameworks of accounting for revenues and expenses of budget-funded bodies. The author has established correspondence between classifications of revenues and expenses outlined in the National Public Sector Accounting Statements (Standards) and classifications of revenues and expenses outlined in the Chart of Accounts for Public Sector Accounting. The author has categorized the most common economic operations concerned with accounting for revenues and expenses from exchange and non-exchange transactions.

**Key words:** budget-funded bodies, revenues of public sector institutions, expenses of public sector institutions, public sector accounting.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Впродовж 2013-2016 р.р. методика обліку у державному секторі зазнавала неодноразових змін. Якщо затвердження нового Плану рахунків бюджетних установ [1] у 2013 р. не призвело до істотних змін у методиці бухгалтерського обліку бюджетних установ, то поява у 2013 р. Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2] (набрання чинності відбудеться у 2017 р.) спричинила корінні зміни всієї концепції обліку в бюджетній сфері. Неузгодженість між класифікаціями доходів і витрат, викладеними у НП(С)БОдс 124 «Доходи» та 135 «Витрати» [3, 4], та назвами рахунків доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі, недостатнє розкриття типових проведеннь для деяких розділів обліку у Типовій кореспонденції, відсутність листів-роз'яснень Міністерства фінансів України щодо методики обліку господарських операцій – всі ці фактори призвели до деякої неготовності як бухгалтерів установ державного сектору, так і викладачів відповідної облікової дисципліни до змін 2017 р. Зважаючи на це,

виникає потреба у систематизації методики обліку доходів і витрат як розділу бухгалтерського обліку у державному секторі, що зазнав найсуттєвіших перетворень.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Проблемні питання обліку у державному секторі розглянуті у працях С. В. Свірко [5, 6], М. Р. Лучко [7], Л. Г. Ловінська [8], Л. Т. Штимер [7, 9], О. В. Писарчук, О. М. Кудіна, В. В. Тютлікова [10] та інші. Так, С. В. Свірко у своїх працях розглядає облік у державному секторі як ключовий елемент управління державними фінансами, що охоплюють бюджетну систему України, податкову систему, систему державних цільових фондів тощо. М. Р. Лучко та Л. Т. Штимер розглядають переваги та недоліки існуючої до кінця 2016 р. системи обліку в бюджетних установах та надають пропозиції щодо удосконалення нормативного забезпечення методики обліку, яка почне діяти з 2017 р. Л. Г. Ловінська розглядає склад та структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з метою дослідження нової облікової класифікації господарських засобів та джерел їх формування. О. В. Писарчук, О. М. Кудіна, В. В. Тютлікова у своїй статті розглядають принципи та змістовну структуру облікової політики суб'єктів державного сектору. Загалом, зазначені науковці ґрунтовно аналізують зміст нормативної бази в сфері обліку в державному секторі. Водночас, питання методики відображення господарських операцій на рахунках нового плану рахунків для державного сектору не було досліджене в публікаціях з обліку в державному секторі останніх трьох років.

**Цілі статті.** Цілями даної статті є: з'ясування відповідності між класифікаціями доходів і витрат, викладених у НП(С)БОдс, та класифікаціями доходів і витрат, поданих у плані рахунків для державного сектору; систематизація методики обліку доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів; визначення співвідношення між класифікаціями доходів та витрат, що діє до 31.12.2016 р., та класифікаціями доходів та витрат, що діє з 01.01.2017 р.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** У результаті опрацювання низки нормативних актів [1-4, 11], автором була встановлена відповідність між класифікаціями доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів, викладених у НП(С)БОдс, та класифікаціями доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів, поданих у плані рахунків для державного сектору (табл. 1, табл. 2, табл. 3, табл. 4).

Доходи розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій обліковуються на таких рахунках: бюджетне асигнування – на рахунку 7011 «Бюджетні асигнування»; доходи від надання послуг – на рахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»; доходи від продажу – на рахунку 7211 «Дохід від реалізації активів»; доходи від відсотків, роялті та дивідендів – на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»; інші доходи від обмінних операцій – на рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» (табл. 1).

Таблиця 1

Методика обліку доходів від обмінних операцій розпорядників бюджетних коштів

Вид доходів за НП(С)БОдс	Господарська операція	Дебет	Кредит
1. Бюджетне асигнування	Отримання асигнувань	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
2. Доходи від надання послуг	а) нарахування суми надходжень від реалізації виробів і продукції	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
	б) винною особою відшкодовано вартість нестач, установлених під час інвентаризації	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	

продовження таблиці 1

1	2	3	4
3. Доходи від продажу	а) оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10 «Основні засоби». 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	7211 «Дохід від реалізації активів»
	б) оприбуткування надлишків запасів, виявлених при інвентаризації	15 «Виробничі запаси», 1812 «МШП»,	
	в) оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів	1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Паливо-мастильні матеріали». 1515 «Запасні частини»	
	г) нарахування доходів від реалізації активів	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	
4. Доходи від відсотків, роялті та дивідендів	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»
5. Інші доходи від обмінних операцій	а) відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411 «Знос основних засобів»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
	б) нарахована курсова різниця при збільшенні валютного курсу	2311 «Поточні рахунки в банку»	

Доходи від необмінних операцій (трансфери, зобов'язання, що не підлягають погашенню) обліковуються на рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» (табл. 2).

Таблиця 2

Методика обліку доходів від необмінних операцій розпорядників бюджетних коштів

Вид доходів за НП(С)БОдс	Господарська операція	Дебет	Кредит
1. Трансфери та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	а) відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення)	12 «Нематеріальні активи»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
	б) отримання малоцінних та швидкозношуваних предметів за операціями внутрішнього переміщення	1812 «МШП»	
	в) оприбуткування запасів, отриманих як дарунок або безповоротна допомога	15 «Виробничі запаси», 1812 «МШП»	
	г) отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	
2. Зобов'язання, що не підлягають погашенню	а) списання сум кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
	б) списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412 «Розрахунки з депонентами»	

Витрати розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій обліковуються на таких рахунках: оплата праці – на рахунках 8011, 8111 «Витрати на оплату праці»; відрахування на соціальні заходи – на рахунках 8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи»; матеріальні витрати – на рахунках 8013, 8113 «Матеріальні витрати»;

амортизація – на рахунках 8014, 8114«Амортизація»; фінансові витрати – на рахунку 8311 «Фінансові витрати»; інші витрати за обмінними операціями – на рахунках 82 «Витрати з продажу активів» та 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» (табл. 3).

Таблиця 3

Методика обліку витрат від обмінних операцій розпорядників бюджетних коштів

Елементи витрат за НП(С)БОдс	Господарська операція	Дебет	Кредит
1.Оплата праці	Оплата праці працівників, що здійснюють виконання бюджетних програм	8011, 8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
2.Відрахування на соціальні заходи	Нарахування ЄСВ	8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3.Матеріальні витрати	а) списано запаси за операціями внутрішнього переміщення	8013 «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»
	б) списано МШП за операціями внутрішнього переміщення		1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	в) видано запаси на потреби установи		15 «Виробничі запаси»
	г) відображення суми ПДВ, якщо установа не є платником ПДВ		6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	д) затверджено звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт		2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
4.Амортизація	Нарахована амортизація виробничих основних засобів	8114«Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»
5. Фінансові витрати	Нараховано відсотки за користування кредитом	8311 «Фінансові витрати»	6111 «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»
6. Інші витрати за обмінними операціями	а) вибуття фінансових інвестицій	82 «Витрати з продажу активів»	2511 «Придбані акції»
	б) нарахована курсова різниця при зменшенні валютного курсу	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2311 «Поточні рахунки в банку»
	в) відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів		1411 «Знос основних засобів»
	г) списання залишкової вартість об'єкта основних засобів при вибутті		10 «Основні засоби»,

Витрати від необмінних операцій (трансферти, інші витрати за необмінними операціями) обліковуються на рахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» (табл. 4).

Рахунки групи 80 використовуються для обліку витрат на виконання бюджетних програм (культура, наука, охорона громадського порядку), а рахунки групи 81 використовуються для обліку витрат, пов'язаних з наданням платних послуг.

Таблиця 4

## Методика обліку витрат від необмінних операцій розпорядників бюджетних коштів

Елементи витрат за НП(С)БОдс	Господарська операція	Дебет	Кредит
1. Трансферти	Нараховано субсидію з оплати комунальних послуг	8511 «Витрати за необмінними операціями»	6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
2. Інші витрати за необмінними операціями	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності		2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»

Оскільки у користувачів облікової інформації виникають деякі труднощі у процесі первинного ознайомлення із структурою Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, автором проілюстровано відповідність між рахунками доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та рахунками доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (табл. 5).

Таблиця 5

## Відповідність між рахунками доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та рахунками доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	Рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі
70 «Доходи загального фонду»	7011 «Бюджетні асигнування»
711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги» (в частині надання платних послуг)	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги» (в частині реалізації майна)	7211 «Дохід від реалізації активів»
712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»,
74 «Інші доходи» (в частині фінансових доходів)	7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»
74 «Інші доходи» (в частині доходів від відновлення корисності, курсових різниць тощо)	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
80 «Видатки із загального фонду» (в частині виконання бюджетних програм)	80 «Витрати на виконання бюджетних програм»
80 «Видатки із загального фонду» (в частині трансфертів)	85 «Витрати за необмінними операціями»
81 «Видатки спеціального фонду»	81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»
83 «Інші витрати» (в частині фінансових витрат)	83 «Фінансові витрати»
83 «Інші витрати» (в частині витрат від відновлення корисності, курсових різниць тощо)	84 «Інші витрати за обмінними операціями»
84 «Витрати на амортизацію»	8014, 8124 «Амортизація»

**Висновки.** У результаті проведеного дослідження автором було виявлено, що існує деяка невідповідність між класифікаціями доходів і витрат установ бюджетного сектору, викладених у НП(С)БОдс, та класифікаціями доходів і витрат, викладених у Плані рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі. З метою систематизації обліку автором було згруповано бухгалтерські проведення щодо відображення доходів і витрат у відповідності до класифікації доходів і витрат у НП(С)БОдс. Також, автором

розкрито відповідність між рахунками доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та рахунками доходів і витрат Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Список використаних джерел:**

1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
5. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Вип. 1.
6. Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С. В. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. - № 5. – С. 478-484. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape\\_2014\\_5\\_60](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_5_60).
7. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 39-42. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues\\_2015\\_1\(2\)\\_\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1(2)__10).
8. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. Фінанси України, 2016, 1: 99-115.
9. Штимер Л. Т. Облікова система установ державного сектору економіки: проблеми та перспективи розвитку / Л. Т. Штимер // Економічний форум. – 2015. - № 1. – С. 276-282. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2015\\_1\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_47).
10. Писарчук О. В. Проблемні аспекти формування облікової політики суб'єкта державного сектору / О. В. Писарчук, О. М. Кудіна, В. В. Тютлікова // Технологический аудит и резервы производства. – 2015. - № 1(5). – С. 46-50. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv\\_2015\\_1\(5\)\\_\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_1(5)__8).
11. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16/conv/print1445330156593110>.