

Облік і оподаткування

УДК 657

Гончар Анастасія Сергіївна

магістр спеціальності «Облік і оподаткування»

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Гончар Анастасия Сергеевна

магистр специальности «Учет и налогообложение»

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Honchar Anastasiia

Master of the Specialty of Accounting and Taxation

Taras Shevchenko National University of Kyiv

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

ОСОБЕННОСТИ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА ДОХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

FEATURES OF METHODOLOGY OF ACCOUNTING OF INCOME OF BUDGETARY INSTITUTIONS

***Анотація.** У статті досліджено методологію бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ, подано відображення господарських операцій в обліку, розкрито особливості облікового процесу та документування на кожній стадії, зображено схему процесу діяльності бюджетних установ, яка дає змогу зрозуміти як Укртрансбезпека освоює грошові потоки, у результаті чого виникають і накопичуються видатки, порівняння яких із доходами дозволяє визначити результат виконання кошторисів за рік.*

***Ключові слова:** бюджетна установа, методологія, облік, доходи.*

Аннотация. В статье исследовано методологию бухгалтерского учета доходов бюджетных учреждений, представлены отражения хозяйственных операций в учете, раскрыты особенности учетного процесса и документирования на каждой стадии, изображена схема процесса деятельности бюджетных учреждений, которая позволяет понять как Укртрансбезпека осваивает денежные потоки, в результате чего возникают и накапливаются расходы, сравнение которых с доходами позволяет определить результат выполнения смет за год.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, методология, учет, доходы.

Summary. The article examines the methodology of accounting for revenues of budgetary institutions, reflects business transactions in accounting, reveals the features of the accounting process and documentation at each stage, shows the scheme of the process of budgetary institutions, which allows to understand how Ukrtransbezpeka develops cash flows, resulting and accumulate expenditures, the comparison of which with income allows to determine the result of estimates for the year.

Key words: budgetary institution, methodology, accounting, incomes.

Вступ. Облік суб'єктів державного сектору є самостійною національною обліковою системою, яка має задовольняти інформаційні вимоги управління щодо доцільного методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що знаходиться у процесі розвитку, реформування та удосконалення згідно з рівнем міжнародних стандартів.

Крім того, система заходів щодо організації бухгалтерського обліку має забезпечувати своєчасне та повне інформаційне забезпечення потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Фундаментальна регламентація методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності визначає єдність,

зіставність показників установи, можливість одержання зведених показників для контролю за доходами бюджетних установ.

Ступінь розробки питань дослідження у літературі.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «суб'єкти державного сектору обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних основ та з урахуванням особливостей своєї діяльності» [1].

За визначення В. Г. Швеця, «методологія бухгалтерського обліку являє собою сукупність як загальнонаукових, так і спеціальних, притаманних лише цій науці методів, що застосовуються для здійснення процедури обліку і розкриваються, в окремих методиках. Метод бухгалтерського обліку – сукупність спеціальних прийомів, за допомогою який вивчають його предмет» [7, с. 35].

Дослідженню економічної природи та сутності установ державного сектору економіки присвячені праці таких вчених: В.Д. Базилевич «Економічна теорія: політекономія», Л.О. Баластрик «Державні фінанси», В. М. Опарін «Фінанси», В.М. Федосов «Теорія фінансів», В.Л. Осецький «Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія», С.Ю. Юрій, В.М. Федосов «Фінанси». Проблеми теоретичних та методологічних аспектів обліку видатків бюджетних установ досліджені у наукових працях таких вчених: П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна «Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління та європейський досвід», Р.Т. Джога «Бухгалтерський облік у бюджетних установах», О.А. Шевчук «Державний фінансовий контроль бюджетних установ», С.В. Свірко «Бухгалтерський облік в бюджетних установах», А. С. Ярошенко «Вдосконалення проведення внутрішнього контролю доходів і видатків бюджетної установи».

Значний внесок у розвитку обліку і контролю доходів бюджетних установ зробили такі зарубіжні вчені у своїх наукових працях: Дж. Гріфіц «Ризико-орієнтований внутрішній аудит», Р. Артоні «Елементи наук про фінанси», Дж. Девіс Спайленд «Проміжний аудит», Р. Моеллер «Сучасний внутрішній аудит».

Метою даного дослідження є висвітлення особливостей обліку доходів бюджетних установ.

Викладення основного матеріалу дослідження. Державна служба України з безпеки на транспорті є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра інфраструктури України, який реалізує державну політику з питань безпеки на наземному транспорті. Укртрансбезпека координується Міністром інфраструктури України, а підпорядковується Кабінету Міністрів України та здійснює свою діяльність відповідно до Положення про Державну службу України з безпеки на транспорті, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2015 р № 103. У своїй діяльності Укртрансбезпека керується Конституцією України та Законами України, Указами Президента України та Постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства. Служба є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Державного Казначейства [5].

Доходи бюджетних установ мають велике значення для її діяльності, оскільки вони є основою для виконання закладом покладених на нього функцій. Доходи, що мають місце у діяльності Укртрансбезпеки та субрахунки, що їм відповідають, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Субрахунки для обліку доходів Укртрансбезпеки

Субрахунок	Назва
701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів
751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

Джерело: складено автором на основі [3]

На субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» бюджетні установи ведуть облік доходів у вигляді бюджетних асигнувань. За кредитом відображається надходження асигнувань, за дебетом – їх вилучення, списання залишків не витрачених коштів, закриття рахунку. Порядок відображення операцій щодо бюджетних асигнувань у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Відображення у обліку бюджетних асигнувань Укртрансбезпеки

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011
2	Вилучено з доходу асигнування у сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7011	5411
3	Закрито рахунок доходів	7011	5511

Джерело: складено автором на основі [4]

Вказані реєстри аналітичного обліку відкриваються на рік та ведуться у розрізі КЕКВ, записи до них вносять упродовж місяця на основі первинних документів. Картка призначена для відображення операцій з готівкою бюджетної установи, записи здійснюють на підставі звіту касира. Книга слугує засобом реєстрації узятих бюджетною установою зобов'язань, наприклад розміщення замовлення, укладання договору, придбання товарів.

Узагальнену інформацію про суми асигнувань містить меморіальний ордер №2. За кожним реєстраційним рахунком ведеться окремий меморіальний ордер. При цьому їх нумерація має вигляд 2-1, 2-2, 2-3 і т. д.

Обліковий процес бюджетних асигнувань Укртрансбезпеки наведено на рис. 1.

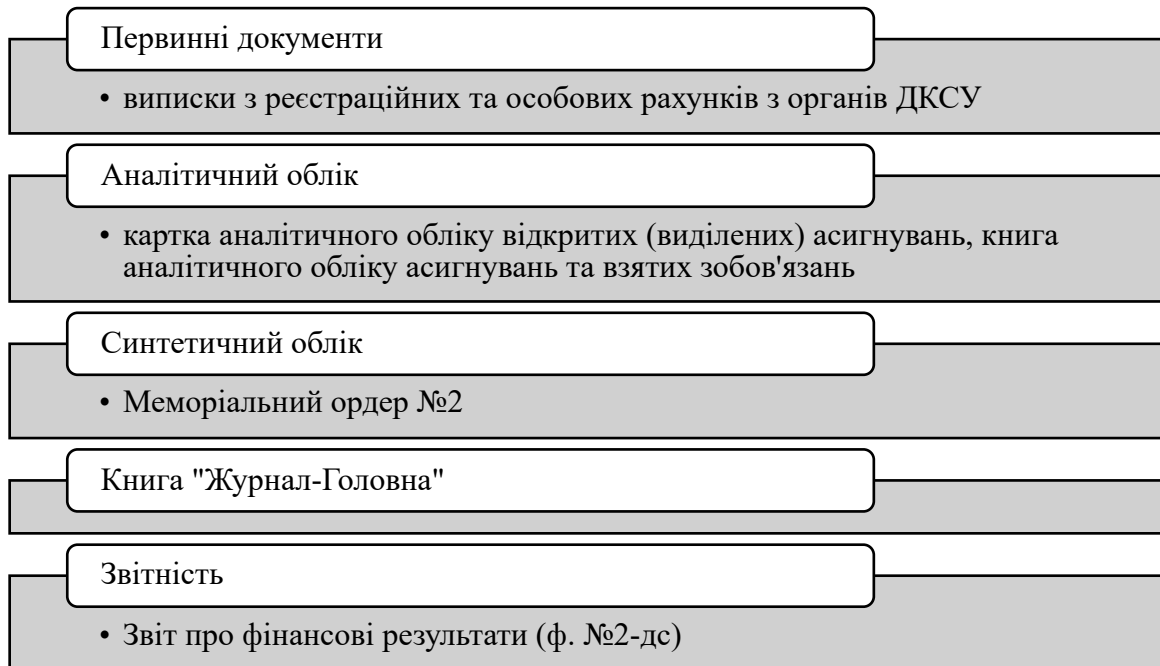


Рис. 1. Обліковий процес бюджетних асигнувань Укртрансбезпеки

Джерело: складено автором на основі [5]

Субрахунок 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» призначений для обліку доходів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг). За кредитом відображається сума отриманих доходів, відшкодування виявлених у результаті інвентаризації та віднесених на рахунок винних осіб збитків, за дебетом – вилучення із доходу асигнувань, закриття рахунку. Ключовою особливістю рахунку є те, що при залишку на субрахунку 7111 потрібно закривати його на фінансовий результат, тобто на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». Порядок відображення операцій щодо доходів від реалізації продукції, робіт, послуг у бухгалтерському обліку наведено у табл. 3.

**Відображення у обліку доходів Укртрансбезпеки від реалізації
продукції (робіт, послуг)**

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Оприбутковано МШП, отримані після розбирання необоротних активів	2211 2117 1812	7111 2211 2117
2	Винною особою відшкодовано вартість виявлених у результаті інвентаризації збитків	2115	7111
3	Оприбутковано основні засоби, отримані від розбирання необоротних активів, які залишені для потреб установи	10 7112	7112 5111
4	Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості основного засобу	7111	5411
5	Закрито рахунок доходів	7111	5511

Джерело: складено автором на основі [4]

Первинними документами є договори, угоди, акти приймання виконаних робіт (послуг), акти про приймання матеріалів, акти оцінки матеріальних цінностей, накладні (вимоги), рахунки-фактури, виписки із спеціальних реєстраційних рахунків із органів ДКСУ, прибуткові касові ордери.

Аналітичний облік Укртрансбезпеки здійснюється за допомогою багатогранних карток ф. 292-а (книги ф. 292).

Для синтетичного обліку доходів від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт Укртрансбезпеки не призначено окремого меморіального ордеру, тому вони відображаються у меморіальних ордерах №1, 2, 3, 11, 12, 14. Інформація з них підлягає перенесенню до книги «Журнал-Головна».

У Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) сума доходів від надання послуг (виконання робіт) Укртрансбезпеки відображається у рядку 2020. Також сума отриманих доходів від наданих послуг установою відображається у Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м) рядок 020.

На субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів» Укртрансбезпека обліковує доходи, отримані від реалізації майна. За кредитом

відображається отримання доходу, за дебетом – його списання. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено у табл. 4.

Таблиця 4

Відображення у обліку доходів Укртрансбезпеки від реалізації активів

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Оприбутковано надлишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації	2313	7211
		2117	2313
		1812	2117
2	Відображено дохід від реалізації	2111	7211
		2313	2111
3	Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості основних засобів	7211	5411
4	Закрито рахунок доходів	7211	5511

Джерело: складено автором на основі [4]

Первинними документами є договори, угоди, акти оцінки матеріальних цінностей, акти про приймання матеріалів, акти приймання виконаних робіт (послуг), рахунки-фактури, накладні, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, інвентаризаційний опис, виписки із спеціальних реєстраційних рахунків із органів ДКСУ, прибуткові касові ордери.

Аналітичний облік ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг.

Для синтетичного обліку нарахованих доходів від реалізації активів установи призначено меморіальний ордер № 14. Дані вказаного меморіального ордера підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

Дані за сумами отриманих доходів установи від реалізації активів підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. №2-дс) рядок 2030 та у Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. №4-1м) рядки 030, 040, 050.

На субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» Укртрансбезпека обліковує дохід, отриманий від безоплатно отриманих

активів, робіт, послуг, спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги.

За кредитом субрахунку Укртрансбезпека відображає одержання таких доходів, за дебетом – їх списання. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено у табл. 5.

Таблиця 5

Відображення у обліку доходів Укртрансбезпеки за необмінними операціями

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Оприбутковано безоплатно отриманий процесор	2313	7511
		2117	2313
		1514	2117
2	Збільшено внесений капітал на суму безоплатно отриманого процесора	7511	5111
3	Нарахована амортизація безоплатно отриманого процесора	8014	1411
		5111	7511
4	Закрито рахунок доходів	7511	5511

Джерело: складено автором на основі [4]

Первинними документами щодо отримання доходів за необмінними операціями є накладна, акт про приймання матеріалів, інвентаризаційний опис, виписки із спеціальних реєстраційних рахунків із органів ДКСУ, прибутковий ордер. Про отримання благодійної допомоги у вигляді активів у натуральній формі установа повідомляє не пізніше останнього робочого дня місяця отримання орган ДКСУ у формі Довідки про надходження у натуральній формі.

Аналітичний облік за субрахунком 7511 ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

Отримуючи фінансування із бюджету та власні доходи, Укртрансбезпека освоює ці грошові потоки, у результаті чого виникають і накопичуються видатки, порівняння яких із доходами дозволяє визначити результат виконання кошторисів Укртрансбезпеки за рік (рис. 2).



Рис. 2. Схема процесу діяльності Укртрансбезпеки

Джерело: складено автором на основі [6]

Для синтетичного обліку доходів за необмінними операціями Укртрансбезпеки призначено меморіальні ордери № 3, 13, 14. Дані меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». У звітності Укртрансбезпеки сума отриманих доходів за необмінними операціями відображається у Звіті про фінансові результати – рядки 2090, 2100, 2110, 2130, 2540, 2550 та у Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – рядки 020, 030, 040, 050.

Про відкриті асигнування бюджетним установам надається виписка із їх реєстраційних рахунків обслуговуючими органами Держказначейства. Із набуттям чинності 2017 року нового Плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі [3] постало питання перенесення залишків та

правильності складання кореспонденції рахунків при провадженні діяльності. Для перенесення залишків були розроблені та затверджені наказом МФУ «Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків» від 21.12.2016 № 1127, для ведення бухгалтерського обліку було розроблено Типову кореспонденцію рахунків.

Таким чином, із 2017 року для бухгалтерського обліку доходів – відкритих асигнувань, Укртрансбезпека розпочала використовувати пасивні рахунки Класу 7 «Доходи», рахунки якого призначені для відображення інформації про доходи за обмінними та необмінними операціями. До перших названих (тобто обмінних операцій) належать [3]:

- Доходи за бюджетними асигнуваннями;
- Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг);
- Доходи від продажу активів;
- Фінансові доходи тощо.

Необмінними операціями є:

- Податкові та неподаткові надходження;
- Трансферти.

Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі [7]. Таким чином, доходи загального фонду бюджетних установ обліковуються на рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», (7011 Бюджетні асигнування), а доходи їх спеціального фонду, відповідно, на рахунках 71 – 75.

Укртрансбезпека веде бухгалтерський облік доходів у відповідності до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [2]. Надходження та зарахування асигнувань із бюджету у обліку відображається бухгалтерськими проведеннями – Дт 2313 - Кт 7011.

Висновки. Методологія бухгалтерського обліку Укртрансбезпеки базується на тому, що доходи загального фонду бюджетних установ обліковуються на рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», а спеціального фонду - на рахунках 71 – 75.

Укртрансбезпека веде облік доходів у вигляді бюджетних асигнувань, доходів від реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг), доходів від продажу, а також доходів від необмінних операцій. Забезпечується облік доходів шляхом складання первинних документів та облікових регістрів. Основними первинними документами із обліку доходів Укртрансбезпеки є виписки із реєстраційних та особових рахунків із органів казначейства, угоди, договори, акти приймання виконаних робіт (послуг), рахунки-фактури, накладні (вимоги), акти оцінки матеріальних цінностей, прибутковий касовий ордер. Аналітичний облік доходів Укртрансбезпеки здійснюється за допомогою, зокрема, карток та книг аналітичного обліку асигнувань. Синтетичний облік доходів Укртрансбезпеки забезпечується шляхом ведення меморіальних ордерів, дані яких підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». Також узагальнена інформація про доходи Укртрансбезпеки міститься у формах фінансової звітності: Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м).

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність у Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
4. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій із активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 р. №1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.
5. Положення про Державну службу України з безпеки на транспорті, затвержене Постановою Кабінетом Міністрів України від 11 лютого 2015 року № 103. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/103-2015-%D0%BF>
6. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 2. С. 75-81.
7. Шапаренко А. В. Зміни у обліку доходів і витрат бюджетних установ. *Економіка та право: проблеми взаємодії та перспективи розвитку: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції*. 2017. №1. URL: <http://novaosvita.com/wp-content/uploads/2017/12/EconLawSc-Kyiv-Dec2017P1.pdf>.
8. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: Підручник / Швець В. Г. К.6 Знання, 2015. 569 с.