

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ
ОПЕРАЦІЙ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-91а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Бойко Анна Геннадіївна
Керівник: к.е.н., доцент Кравченко О.В.

Суми – 2020 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	9
1.1 Економічна сутність, завдання та нормативно-правове регулювання обліку доходів від обмінних операцій	9
1.2 Економічна сутність, завдання та нормативно-правове регулювання обліку витрат від обмінних операцій бюджетних установ.....	14
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ	
2.1. Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів.....	21
2.2. Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку витрат.....	34
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ.....	36
3.1. Вдосконалення організації обліку доходів і витрат в установі.....	40
3.2. Вдосконалення організації аналітичного обліку доходів і витрат.....	45
ВИСНОВКИ.....	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ.....	59

ВСТУП

Система бухгалтерського обліку у державному секторі спрямована на забезпечення відображення всіх операцій щодо виконання кошторису доходів і видатків задля оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Недостить повна висвітленість основних положень в частині доходів і витрат у нормативній, науковій, навчальній літературі сприяла появі суперечностей щодо їх сутності, класифікації, оцінки, обліку. В цілому аспектам обліку доходів і витрат приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики.

Процесу дослідження різних облікових аспектів доходів та видатків у бюджетних установах присвячені праці таких науковців, як: Атамас П.Й., Джога Р.Т., Левицька С.О., Свірко С.В., Кучерявенко М.П., Лондаренко О.О., Кучерявенко М.П., Дмитренко Е.С., Воронова Л.К. та ін. Проте ці питання настільки широкі, що були й залишаються актуальними та потребують подальших досліджень.

Мета кваліфікаційної роботи – дослідити стан теоретико-методологічних положень організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій для виявлення проблем, визначення напрямів його вдосконалення.

Завдання кваліфікаційної роботи:

- розглянути теоретичні аспекти організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій;
- розглянути методологічні аспекти організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій;
- виявити основні проблеми організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій і знайти шляхи їх вирішення.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій бюджетних установ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних аспектів організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій

бюджетних установ.

Для вирішення поставлених завдань були використані наступні методи: аналіз, синтез, систематизація, методи формальної логіки та моделювання, індуктивний, дедуктивний, метод наукової абстракції.

У ході написання роботи використовувалися законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік доходів і витрат бюджетних установ. Також були використані офіційні статистичні, методичні та аналітичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є наукові праці вітчизняних учених з проблем бухгалтерського обліку доходів і витрат бюджетних установ.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Економічна сутність, завдання та нормативно-правове регулювання обліку доходів від обмінних операцій

Розпорядники бюджетних коштів приймають участь у бюджетному процесі у формуванні та виконанні як доходної, так і видаткової частині державного та місцевих бюджетів – табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Основні показники бюджетного процесу.

№ пп	Показники	Роки		Відхилення 2019 р. від 2018 р.
		2018	2019	
1.	Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (тис.), у т.ч.:	72,3	72,7	0,4
	– по державному бюджету	12,9	12,9	-
	– по місцевих бюджетах	59,4	59,8	0,4
2.	До державного бюджету надійшло, млрд. грн.	928,1	998,3	70,2
3.	До місцевих бюджетів (з урахуванням сум міжбюджетних трансфертів) надійшло, млрд. грн.	562,4	560,5	-1,9
4.	Касові видатки державного бюджету, млрд. грн.	985,9	1072,9	87
5.	Касові видатки місцевих бюджетів, млрд. грн.	570,6	566,2	4,4

У 2019 році порівняно з 2018 роком кількість бюджетних установ збільшилась на 0,4 тис. в основному за рахунок місцевих бюджетів, в яких зменшилась кількість розпорядників бюджетних коштів на 1,4 тис. установ з причини їх ліквідації та збільшилась кількість одержувачів бюджетних коштів на 1,8 тис. організацій у зв'язку з доданням їх до мережі розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 році.

У 2019 році до державного бюджету (загального та спеціального фондів разом) надійшло 998,3 млрд. грн.. доходів, що становить 96,3% річних планових показників (1 036,1 млрд. грн.). Порівняно з 2018 роком доходів надійшло на 70,2 млрд. грн. більше, або на 7,6%.

Надходження до місцевих бюджетів (з урахуванням сум міжбюджетних трансфертів) зменшилося на 1,9 млрд. грн., це відбулось за рахунок зменшення інших податків та зборів надійшло млрд. грн.

Касових видатків державного бюджету у 2019 році проведено у сумі 1072,9 млрд. грн., що становить 95,0 % річних планових призначень. У порівнянні із 2018 роком проведено видатків більше на 87,0 млрд. грн. або на 8,8%. Касові видатки місцевих бюджетів, в тому числі за рахунок трансфертів із державного бюджету, за 2019 рік склали 566,2 млрд. грн., що становить 92,7% річних планових призначень [40].

Ефективність організації обліку доходів і видатків бюджетних установ забезпечується їх належним розумінням їх сутності та класифікацією за умов чіткого планування, раціональної організації системи бухгалтерського обліку, оперативного контролю.

Поняття дохід набуло ключового значення як у теорії, так і на практиці здійснення підприємницької діяльності. Проте, сутність цього поняття для бюджетних установах має дещо інше значення порівняно з цим же поняттям для підприємств. Це обумовлено відмінностями в умовах їх функціонування. Бюджетні установи можуть здійснювати різні види діяльності так само, як інші господарюючі суб'єкти. Проте їх головна відмінність: бюджетні установи здійснюють свою діяльність для досягнення певного рівня показників, які затверджені в кошторисі, а не для отримання прибутку [9].

Суб'єкти державного сектору не наділені бюджетними повноваженнями для здійснення комерційної діяльності, їх дохід утворюється через зарахування з бюджету на регулярній основі для виконання соціального ефекту. Фінансова діяльність полягає в отриманні, організації руху і використання фінансових ресурсів. Відшкодування ресурсів відбувається з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків суб'єкта, визначених у його установчих документах. Більшість бюджетних організацій виконують соціальні функції,

необхідні для забезпечення завдань, що стоять перед державою і суспільством.

Бюджетне фінансування установ ґрунтується на таких принципах:

- безповоротність надання коштів, тобто отримані бюджетною установою кошти не повертаються до джерела фінансування, адже вона не має власних доходів для повернення отриманих сум фінансування;
- цільове призначення наданих коштів, тобто отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;
- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контролюючі органи;
- зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою, тобто бюджетна установа отримує кошти не під план (заплановані заходи), а відповідно до фактичного виконання плану [8].

Згідно з Бюджетним кодексом доходи бюджету - податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ) [3].

Бюджетна класифікація України застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Згідно з БКУ доходи бюджету та бюджетних установ поділяються на доходи загального та доходи спеціального фонду. Загальний фонд бюджету

охоплює всі доходи бюджету, крім тих, що призначенні для зарахування до спеціального фонду [3].

До доходів спеціального фонду належать власні надходження бюджетних установ. Спеціальний фонд бюджетної установи – це кошти, які надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Перелік доходів визначає Кабінет Міністрів України, при цьому у ході складання і затвердження проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не планують. Доходна частина спеціального фонду проекту кошторису формується на підставі індивідуальних розрахунків доходів і платежів та відрахувань до бюджету, які складаються за кожним джерелом доходів. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються із власних надходжень бюджетних установ і доходів за іншими надходженнями спеціального фонду [10].

Власні надходження бюджетних установ – це кошти, одержані бюджетними установами від надання послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи здійснення іншої діяльності, з виконання окремих доручень, а також як гранти та дарунки (благодійні внески). Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи, кожна з яких формується за підгрупами [20].

Отже, в кодексі поняття доходів бюджетних установ не визначено, але наведено склад надходжень грошових коштів бюджетних установ та їх класифікація.

Розглянемо поняття доходів в бюджетних установ відповідно до різних науковців в таблиці 1.2.

На основі опрацювання обліково-економічних джерел з обліку у бюджетних установах, думок вчених за даним питанням, можна зробити висновок, що економічна сутність поняття «доходи бюджетних установ» полягає у надходженні грошових коштів до капіталу установи в результаті здійснення нею основної діяльності, а також діяльності з надання послуг на платній основі. Це дозволяє враховувати надходження загального фонду та

підкреслює джерела формування спеціального фонду. Це зумовлено тим, що доходи є основним джерелом діяльності бюджетних установ.

Як бачимо, є певні невідповідності між національними та міжнародними стандартами.

Таблиця 1.2. – Підходи до визначення сутності поняття «доходи бюджетних установ»

№	Автор	Визначення
1.	Левицька С.О. [19]	Доходи - отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування.
2.	Свірко С. В. [41]	Доходи - надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків.
3.	Лемішовський В.І. [20]	Доходи - діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно.
4	МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [26]	Доходи - валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників
5	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [27]	Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника).

Основні аспекти щодо класифікації, визнання та оцінки доходів висвітлені в НП(С)БОДС 124 «Доходи», згідно з ким діє класифікація доходів за ознакою порядку отримання доходів: як результат обмінних чи необмінних операцій.

Операція вважається обмінною, якщо передбачає продаж або придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги, інші активи або погашення зобов'язань [28].

До таких операцій належить бюджетне асигнування, доходи від надання послуг, плата за послуги, що надаються бюджетними установами

відповідно до їх основної діяльності, надходження бюджетних установ від додаткової діяльності, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів та інші доходи від обмінних операцій [8].

В цілому розпорядники бюджетних коштів до них відносять операції із продажу/придбання активів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС 121, 122, 123 надання/оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій, в обмін на грошові кошти, отримані у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань. Тобто розпорядник виконує повноваження в обмін на отримання таких ресурсів.

Також стандартом прописано, що не відноситься до таких операцій. Так, це суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та ін.

За міжнародними стандартами для визначення операції як обмінної допускається отримання (або передання) в обмін на активи чи послуги цінностей «приблизно рівної вартості». МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» пропонує такий перелік обмінних операцій і подій: надання послуг; продаж товарів; використання іншими сторонами активів організації, що приносять відсотки, роялті та дивіденди [22].

Класифікація доходів за обмінними та необмінними операціями в національних стандартах відповідає нормам міжнародних стандартів.

Основним видом доходу для установ бюджетної галузі є бюджетні асигнування, які є граничним розміром фінансування з бюджету на рік з розбивкою на квартали, передбачені річним розписом доходів і витрат відповідного бюджету, в кошторисах доходів і видатків установи [20].

За БКУ доходи поділяються на доходи загального та спеціального фонду. В свою чергу, загальний фонд охоплює всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду [3]. Власні

надходження бюджетних формують спеціальний фонд. Спеціальний фонд бюджетної установи – це кошти, які надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються із власних надходжень бюджетних установ і доходів за іншими надходженнями спеціального фонду. Власні надходження бюджетних установ – це кошти, одержані бюджетним установами від надання послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи здійснення іншої діяльності, з виконання окремих доручень, а також як гранти та дарунки (благодійні внески). Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи, кожна з яких формується за підгрупами.

Відносно умов визнання, то дохід суб'єкт державного сектору визнає якщо існує ймовірність надходження економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем, з визнанням цієї суми витратами [17].

Правильність оцінки елементів фінансових звітів впливає на їх визнання і відображення у формах фінансовій звітності установи. Умови визнання доходу від обмінних операцій в розрізі кожного їх виду наведено в таблиці 1.3.

Отже, визнання доходів передбачає, що фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання. За операціями від госпрозрахункової діяльності дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, якщо чисті активи чи власний капітал зростають у результаті цього надходження.

Суб'єкти державного сектору за МСБОДС 9 використовують метод нарахування для обліку доходів від обмінних операцій [22].

НП(С)БОДС чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку методу визначення доходів і витрат. Так, операції за доходами відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх проведення (тобто за

методом нарахувань), а операції з фінансування бюджетної установи – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (тобто касовим методом.

Таблиця 1.3. - Умови визнання доходу від обмінних операцій

Елемент доходу	Умови визнання доходу
Бюджетні асигнування	визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням СДС своїх повноважень.
Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт)	визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу.
Дохід від продажу	визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.
Дохід від продажу активів	визнається, якщо задовольняються такі умови: СДС передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом; дохід та витрати, пов'язані з продажем можна достовірно визначити; існує ймовірність надходження до СДС економічних вигід або потенціалу корисності.
Дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів	визнається, якщо існує ймовірність надходження до СДС економічних вигід або потенціалу корисності; сума доходу може бути достовірно оцінена.
Інші доходи від обмінних операцій	визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

Операції отримання доходу від основної діяльності (доходів загального фонду тобто бюджетного асигнування), хоч і списуються на фінансовий результат та співвідносяться із видатками звітного періоду, не повинні приводити до одержання прибутку, оскільки такі кошти надають установі для відновлення ресурсів, витрачених під час виконання її функціональних обов'язків. Отримання прибутку для бюджетної установи за рахунок загального фонду є абсолютно неприродним, оскільки вона є неприбутковою установою, основна мета якої – соціальний ефект, а не формування прибутку.

Основними завданнями обліку доходів бюджетних установах є:

- правильне відображення їх в обліку і своєчасне документальне оформлення;
- контроль за повним і своєчасним надходженням та оприбуткуванням

- коштів;
- забезпечення всіх рівнів управління інформацією про рух коштів;
 - своєчасне складання і подання звітності щодо надходження коштів [8].

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є встановлення єдиних для всіх установ правил його ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності і визначення перспектив та основних напрямків удосконалення його з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів. Стосовно теми дослідження, то потрібно користуватися нормативною базою, яка подана в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 - Нормативні документи, що регламентують організацію і облік доходів бюджетних установ

Кодекси	Бюджетний кодекс України [1], Податковий кодекс України [14]
Закони України	«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [15]
Постанови Кабінету Міністрів України	«Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»[19]
Накази Міністерства фінансів України	<p>НП(С)БОДС 124 «Доходи» [12]</p> <p>«Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [18]</p> <p>«Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [25]</p> <p>«Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [21]</p> <p>«Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»» [19]</p>

Всі питання, що виникають у процесі обліку доходів, регламентуються НП(С)БО 124 «Доходи», в якому наведено інформацію щодо методологічних засад формування в бухгалтерському обліку даних щодо доходів від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору, щодо класифікації доходів та їх визнання й оцінки.

Отже, доходи бюджетної установи мають велике значення для її діяльності, оскільки вони є основою для виконання закладом покладених на нього функцій. Наблизившись до міжнародної практики, сьогодні в Україні діє класифікація доходів СДС за ознакою порядку отримання доходів: як результат обмінних чи необмінних операцій. Основні аспекти з порядку класифікації, визнання та оцінки доходів СДС висвітлені в НП(С)БОДС 124 «Доходи».

1.2 Економічна сутність, завдання та нормативно-правове регулювання обліку витрат від обмінних операцій бюджетних установ

Витрати бюджетної установи дозволяють визначити раціональність використання коштів, отриманих з бюджету, проаналізувати ефективність її роботи, знайти резерви економії. Розпорядники коштів здійснюють витрати відповідно до їх цільового призначення і в міру виконання заходів, що передбачені кошторисом.

Згідно з Бюджетним кодексом, до витрат бюджету відносять видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів. Також існує поняття видатків бюджету, що стосується операцій, що фінансуються з бюджету. Видатки бюджету - кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом [3].

Підходи до визначення сутності поняття видатків бюджетних установ різними науковцями наведено в таблиці 1.5.

Витрати СДС, відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», аналогічно як і доходи, класифікуються як витрати за обмінними операціями та необмінними операціями. До витрат за обмінними операціями відносять:

- оплату праці (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- відрахування на соціальні заходи;

- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо) [29].

Таблиця 1.5 – Підходи до визначення сутності поняття «видатки бюджетних установ»

№ пп	Автор	Визначення
1.	Карпенко Н. Г. [13]	Видатки – витрати, здійснені установою на забезпечення виконання своїх функцій та підтверджені відповідно оформленими документами.
2.	Котова С. С. [16]	Видатки – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом.
3.	Павликівська О.І. [31]	Видатки - це витрати., які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій., у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів., за нарахованою і несплаченою заробітною платою та стипендіями тощо, тобто під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню
4.	Лондаренко О. О. [21]	Видатки бюджетних установ – централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування.
	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [27]	Витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Не визнаються витратами: платежі за договорами комісії, агентськими договорами, авансова оплата запасів, робіт, послуг, витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [17].

Згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, витрати відображаються разом з пов'язаними з ними доходами в одному і тому ж звітному періоді. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід або потенціалу корисності, через вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [9].

Детальніші умови щодо визнання витрат від обмінних операцій в розрізі кожного їх виду наведено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 - Умови визнання витрат від обмінних операцій

Елементи витрат	Умови визнання витрат
Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.
Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт)	визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг.
Фінансові витрати	визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані.
Інші витрати за обмінними операціями	здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

За умови одночасного визнання доходів і витрат фінансовий результат за загальним фондом бюджетної установи буде дорівнювати нулю, що

відповідатиме економічному змісту діяльності установи як неприбуткової в частині загального фонду [6].

У Звіті про фінансові результати за МСБОДС 1 витрати розкриваються або за функцією або за характером. Звіт про фінансові результати за НП(С)БОДС 101 передбачає необхідність окремо розкривати доходи від обмінних та необмінних операцій за їх видами, витрати – як за економічними елементами, так і за їх функціями [22].

При визнанні витрат в обліку своєю особливістю є їх поділ на касові та фактичні, це пов'язано з тим, що витрати на утримання установ не завжди відповідають витратам самих установ. Касові витрати – відносяться всі виплати, які здійснюються з поточних або реєстраційних рахунків як готівковим так і безготівковим шляхом перерахувань. Фактичні витрати - це постійні кінцеві витрати установ, що оформлюються відповідними документами разом з витратами по неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою [9].

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими не в часі, не в сумі, і як правило менші за касові. Прикладами є списання витрачених матеріалів, врахована сума ПДВ при придбанні матеріалів, нарахована заробітна плата, внески до соціальних фондів тощо.

Касові і фактичні видатки розмежовані за економічною суттю платежу за кодами економічної класифікації видатків бюджету:

- поточні КЕКВ 2000 - це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів.
- капітальні КЕКВ 3000 - це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів, на капітальні інвестиції, капітальний ремонт та ін. [34].

Для касових витрат використовують касовий метод виконання

державного і місцевих бюджетів, визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів, для фактичних – метод нарахувань, який використовується розпорядниками бюджетних коштів по виконанню їх кошторисів. За ним установою визнаються операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Метод нарахувань дозволяє отримати повну й достовірну інформацію про активи та зобов'язання; займатись довгостроковим плануванням та прогнозуванням бюджетних програм; порівнювати звітні дані [46].

З метою одержання інформації про собівартість продукту діяльності бюджетних установ і фінансові результати від його створення та реалізації, можна виокремити такі види витрат:

- прямі витрати — витрати на створення певного конкретного продукту діяльності, які на підставі первинних документів можуть бути безпосередньо віднесені на певний об'єкт обліку витрат;
- непрямі витрати — витрати на створення продукту в цілому, які не можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат, а тому підлягають розподілу між видами об'єктів;
- основні витрати — витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом створення продукту;
- накладні витрати — витрати, що пов'язані з процесом створення продукту, є необхідними для його реалізації, але не можуть бути віднесені до певного продукту [50].

Об'єктами обліку витрат у бюджетних установах можуть бути місця утворення витрат — структурні підрозділи установ, види однорідних послуг, яких вони надають, програми, проекти та напрями діяльності бюджетних установ, види та етапи робіт, які виконують бюджетні установи.

Основними завданнями обліку витрат є:

- правильне відображення їх в обліку і своєчасне документальне оформлення;
- формування повної і достовірної інформації про діяльність бюджетної

- установи і її майнового положення;
- забезпечення якісних показників щодо процесу планування витрат майбутнього року;
 - надання зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам чіткої і достовірної інформації для прийняття рішень;
 - запобігання негативних результатів господарської діяльності бюджетної установи і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості [51].

Витрати бюджетних установ є одним із показників результатів їх діяльності і, тому вони підлягають досить жорсткому нормативно-правовому регулюванню. Для організації обліку й контролю витрат СДС використовують ряд нормативно-правових актів, наведених в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 - Нормативні документи, що регламентують організацію і облік витрат бюджетних установ

Кодекси	Бюджетний кодекс України [3], Податковий кодекс України [32]
Закони України	«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [33]
Постанови Кабінету Міністрів України	«Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»[37]
Накази Міністерства фінансів України	НП(С)БОДС 135 «Витрати» [29] «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [35] «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [35] «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [38]

Всі питання, що виникають у процесі обліку витрат, регламентуються НП(С)БО 135 «Витрати» [29]. Цей стандарт містить інформацію щодо методологічних засад формування в бухгалтерському обліку даних щодо витрат від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору, щодо класифікації витрат та їх визнання й оцінки.

Отже, витрати бюджетної установи є головним показником виконання її кошторису. Саме їх аналіз дає змогу зрозуміти порядок реалізації нею покладених функцій. Зважаючи на важливість правильної організації обліку витрат бюджетних установ, дане питання чітко регулюється законодавством. Основні аспекти з порядку класифікації, визнання та оцінки витрат СДС висвітлені в НП(С)БОДС 135 «Витрати».

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів

Доходи бюджетної установи мають велике значення для її діяльності, оскільки вони є основою для виконання закладом покладених на нього функцій. Документування операцій з обліку доходів характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, які можуть бути розпорядчими і виконавчими. Облікову інформацію про отримані доходи управлінський персонал може отримати з первинних документів, облікових регістрів, Головної книги та форм фінансової та податкової звітності. Така інформація є важливою для визначення результатів виконання кошторису та ухвалення управлінських рішень. В Наказі про облікову політику розпорядники бюджетних коштів повинні вказати як класифікують доходи та витрат, умови їх визнання та порядок оцінки.

Особливістю документування операцій з доходами є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів. Документальне підтвердження отримання доходів залежить від виду доходів.

Такими документами є: договори, угоди, акти приймання виконаних робіт (послуг), акти про приймання матеріалів, акти оцінки матеріальних цінностей, накладні (вимоги), рахунки-фактури, виписки з рахунків, прибуткові касові ордери. Цей перелік структуризовано за кодами економічної класифікації видатків.

Основним документом для відображення в облікових регістрах коштів, отриманих на ім'я установи і зарахованих на особові, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, інші рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків, є банківські виписки, які надаються територіальним органом Держказначейства, де

обслуговується установа, та іншими банками за наявності відкритих поточних рахунків.

Для закриття рахунків доходів в бухгалтерії складають бухгалтерську довідку, яка є універсальним документом інформаційного характеру. Основні реквізити довідки: назва документа, дата і місце складання; назва установи, зміст, обсяги, одиниця вимірювання господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Бухгалтерську довідку підписують: особа, що її склала, та головний бухгалтер.

Основним плановим фінансовим документом, в якому на бюджетний період визначено повноваження щодо отримання та розподілу бюджетних асигнувань для виконання закладами своїх функцій і досягнення цілей, є лімітна довідка і кошторис доходів і видатків. Формування кошторису здійснюється на основі показників лімітної довідки про основні показники фінансово-господарської діяльності, яку вищестояща організація надсилає усім підпорядкованим установам у тижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування. Установи здійснюють планування своїх доходів на майбутній період у кошторисі з урахуванням попередніх показників діяльності. Після розгляду та затвердження форм цих документів вони є підставою для проведення фінансування установи. Також щомісячно детально розподіл бюджетних асигнувань відображається у Плані асигнувань по загальному фонду.

Ведення аналітичного обліку передбачає складання Карток аналітичного обліку отриманих асигнувань у розрізі надходжень за кожним кодом класифікації доходів окремо за загальним та спеціальним фондами. Картка відкривається на бюджетний рік, із зазначенням загальної річної суми асигнувань в розрізі кодів економічної класифікації видатків, протягом періоду в процесі виконання кошторису записуються суми фактично отриманих асигнувань на підставі виписок з рахунків. Кошторисні

призначення заповнюються за рядком “Затверджено кошторисом на рік”, при цьому протягом року вони можуть корегуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у порядку, встановленому чинним законодавством. Записи щодо отриманих асигнувань та доходів спеціального фонду, що надійшли від вищестоящої установи, здійснюються на підставі виписок органу Держказначейства (установи банку) з реєстраційних, особових (поточних) рахунків, відкритих в органах казначейської служби або банках. Суми відізнаних асигнувань записуються зі знаком “мінус” або чорнилом червоного кольору. Щомісячно в картці підраховується підсумок “Усього асигнувань за місяць”, “Усього асигнувань за рік” та “Залишок річних бюджетних призначень”. Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань підписується виконавцем та особою, що перевірила картку. В кінці кожного місяця підсумовують отримані асигнування та наростаючим підсумком з початку року, визначають суму залишку коштів. Це дозволяє контролювати виконання кошторису за доходами та правильність зарахування коштів на рахунки [38].

Якщо розпорядник бюджетних коштів має підвідомчі установи, тоді аналітичний облік перерахованих їм коштів ведеться у Книзі аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам в також розрізі кодів видатків, у розрізі підвідомчих установ на поточний рік. У випадках перерахування підвідомчим установам коштів спеціального фонду ведеться окрема Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому ж кошторисі, що й бюджетних коштів загального фонду. Власні надходження використовуються відповідно до закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет. Протягом поточного року установи мають право використовувати залишки коштів на рахунках спеціального фонду на початок року для здійснення видатків або надання кредитів з бюджету, передбачених у кошторисах на поточний рік. Розпорядники бюджетних

коштів протягом року можуть вносити зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки Держказначейства про підтвердження надходження коштів на спеціальні реєстраційні рахунки установи, що відкриті у відповідному органі казначейства, та довідки про внесення змін до кошторису, яка затверджується керівником установи, що затвердив кошторис, без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету. Доходи за такими коштами належать до обмінних операцій спеціального фонду. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація видатків як і для коштів загального фонду але на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Якщо доходи надходять готівкою до каси установи, то не дозволяється їх використовувати без попереднього зарахування на спеціальні реєстраційні рахунки. Операції з готівкою в касі суб'єкта держсектору ведуть у розрізі кодів бюджетної класифікації та видів надходжень (окремо за загальним та спеціальним фондами й видами надходжень спецфонду) у Картці аналітичного обліку готівкових операцій, яку відкривають щомісяця, у розрізі КЕКВ та видів надходжень. Записи в ній здійснюються на підставі кожного звіту касира.

Витрачання всіх коштів передусє контроль органів казначейства на підставі платіжних документів, до яких додаються виправдні документи, у межах наявності коштів за певним КЕКВ.

В кінці місяця інформацію про суми асигнувань відображають в меморіальних ордерах: №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду» окремо за кожним рахунком, № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду» та №14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду».

Дані з меморіальних ордерів заносять до книги «Журнал-Головна» в графу «Сума оборотів за меморіальним ордером», а також у дебет і кредит

відповідних субрахунків.

Також інформацію про отримані доходи розкривають у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): стаття «Бюджетні асигнування» (рядок 2010), «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» (рядок 2020), «Доходи від продажу активів» (рядок 2030), «Фінансові доходи» (2040), «Інші доходи від обмінних операцій» (рядок 2050). Установи повинні розкривати інформацію про отримані доходи і у формах бюджетної звітності [25].



Рисунок 2.1 – Процес документального оформлення обліку доходів

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку доходів відведено Клас 7 «Доходи».

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» [35].

На субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» установа веде облік доходів у вигляді бюджетних асигнувань, які належать до обмінних операцій і визнаються доходом при визнанні понесених витрат. За кредитом вказаного субрахунку відображається надходження асигнувань, за дебетом – їх вилучення, списання залишків не витрачених коштів, закриття рахунку. Порядок відображення операцій щодо бюджетних асигнувань у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних асигнувань

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011	200000
2	В кінці звітної періоду доходи майбутніх періодів переводяться у доходи періоду	6911	7011	100000
3.	Вилучено з доходу асигнування у сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7011	5411	25680
4	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7011	5511	180320

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 з доходу асигнувань, закриття рахунку. Субрахунок за необхідності можна деталізувати за готовою продукцією, у розрізі виконаних робіт та наданих послуг.

Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних із контролем над активом. Також необхідно відмітити, що в ряді випадків вартість продукції, робіт, послуг бюджетних установ підлягає державному регулюванню.

Порядок відображення операцій щодо доходів від реалізації продукції, робіт, послуг у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації продукції, робіт, послуг

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Відображено дохід від реалізації виробів та дебіторська заборгованість покупця	2111	7111	18600
	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	7111	6311	3100
2.	Винною особою відшкодовано вартість нестач, установлених під час інвентаризації	2115	7111	7560
3.	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7111	5511	23160

Дохід, отриманий від надання послуг або виконання робіт, визнається виходячи зі ступеня завершеності таких операції на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт);
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводить через:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Прийнятий бюджетною установою порядок оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) зазначається в її документі про облікову політику

На субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів» установа обліковує доходи, отримані від реалізації майна. За кредитом відображається отримання доходу, за дебетом – його списання. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	1014	7211	78640
2.	Оприбуткування надлишків запасів, виявлених при інвентаризації	2115	7211	1250
3.	Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів	1511	7211	2800
4.	Нарахування доходів від реалізації активів	2117	7211	42200
5.	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7211	5511	124890

Пасивні доходи розпорядників бюджетних коштів обліковують на субрахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», де обліковують відсотки, роялті та дивіденди, від операцій з кредитування та надання гарантій та коштів, що отримує розпорядник бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику законом надано відповідне право.

За кредитом відображається збільшення (отримання) нарахування фінансових доходів або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом - списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або

повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів). Порядок відображення операцій у обліку наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення в бухгалтерському обліку фінансових доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню	2117	7311	15550
2.	Надходження коштів за роялті	2313	7311	10000
3.	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7311	5511	25550

Аналітичний облік ведеться на картках аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів) у розрізі отриманих доходів.

На субрахунку 7411 установа обліковує доходи, які не відображаються на рахунках 70-73. До них можна віднести доходи від операцій з дооцінки активів, операцій з відновлення корисності необоротних активів, а також нарахована курсова різниця на кошти при збільшенні курсу або зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями, а також надходження, що отримуються установами, на виконання окремих доручень та інвестиційних проектів.

За кредитом рахунку відображається збільшення інших доходів від операцій з дооцінки активів, з відновлення корисності необоротних активів, нарахована курсова різниця, за дебетом - списання інших доходів за обмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету.

Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів за іншими обмінними операціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Нараховано плату за оренду майна	2117	7411	7800
2.	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411	7411	5400
3.	Нарахована курсова різниця при збільшенні валютного курсу	2311	7411	2700
4.	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7411	5511	15900

Отже, важливим моментом організації обліку доходів є правильне і своєчасне відображення їх в обліку, розроблення порядку відкриття аналітичних рахунків до субрахунків. Облік забезпечує процес формування та контролю за виконанням кошторису, який є основним плановим документом, що надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів. Для відображення інформації про доходи розпорядника бюджетних коштів Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначені рахунки 7 класу «Доходи».

2.2 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку витрат

Витрати бюджетної установи є головним показником виконання її кошторису. Саме їх аналіз дає змогу зрозуміти характер та обсяги діяльності установи, а також порядок реалізації нею покладених функцій.

Основним джерелом інформації для контролю та відображення господарських операцій щодо витрат є первинні документи, які залежать від виду операції. Таким чином, для обліку витрат на оплату праці використовуються такі документи, як штатний розпис, накази, розпорядження, таблиць обліку використання робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжні відомості.

Первинними документами щодо матеріальних витрат є акт списання,

накладні, роздаткові відомості, книга складського обліку запасів, платіжне доручення, виписка банку, квитанція, бухгалтерська довідка.

Первинними документами щодо нарахування амортизації є відомість нарахування амортизації, розрахунок амортизації основних засобів та розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів.

Первинними документами щодо нарахування інших витрат за обмінними операціями є наказ керівника про створення спеціальної комісії зі списання основних засобів та матеріальних цінностей, опис-акт уцінки та інші первинні документи, які залежать від сутності таких витрат.

Аналітичний облік ведеться на картках аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Картки відкривають щомісяця і заповнюють щоденно на підставні виписок із поточних бюджетних рахунків у розрізі кодів класифікації видатків, за кожним видом коштів спеціального фонду. Суми відшкодованих касових видатків записуються на зворотному боці картки. Записи про суми фактичних видатків установи здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Для синтетичного обліку зазначених витрат використовують меморіальні ордери: № 5 «Зведення розрахункових відомостей по заробітній платі», № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами», № 8 «Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами», № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів», № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору» та ін. Дані реєстри складають в хронологічному порідку на підставі первинних документів. В кінці кожного місяця дані з цих реєстрів переносяться до книги «Журнал-головна» [38].

Суми понесених витрат знаходять своє відображення у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): 1 розділ «Фінансовий результат діяльності» – у розрізі видів витрат: рядок 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм», рядок 2220 «Витрати на виготовлення продукції», рядок 2230 «Витрати з продажу активів», рядок 2240 «Фінансові витрати», рядок 2250

«Інші витрати за обмінними операціями», 3 розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - більш детально розкривають інформацію у розрізі статей витрат сумарно за загальним і спеціальним фондами [9].

Для обліку фактичних витрат використовують рахунки 8 класу «Витрати». Облік касових видатків ведуть на субрахунках 231 за кредитом якого відображаються здійснені касові видатки, тобто суми, отримані з рахунків з банку чек в казначействі готівкою або перераховані у безготівковому порядку.

Витрати розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій обліковуються на таких субрахунках:

- оплата праці – на субрахунках 8011, 8111 «Витрати на оплату праці»;
- відрахування на соціальні заходи – на субрахунках 8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи»;
- матеріальні витрати – на субрахунках 8013, 8113 «Матеріальні витрати»;
- амортизація – на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація»;
- фінансові витрати – на субрахунку 8311 «Фінансові витрати»;
- інші витрати за обмінними операціями – на рахунках 82 «Витрати з продажу активів» та 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

На субрахунках 8111 «Витрати на оплату праці» ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконання робіт.

На субрахунках 8112 «Відрахування на соціальні заходи» ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

На субрахунках 8113 «Матеріальні витрати» ведеться облік матеріальних витрат, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат за отримані послуги від сторонніх підприємств, витрати на відрядження.

На субрахунках 8114 «Амортизація» ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції.

За дебетом рахунків відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт, за кредитом – відображається списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, а також списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису.

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.

Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку, пов'язаних з оплатою праці працівників, нарахуванням ЄСВ, списанням запасів, нарахуванням амортизації наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 - Відображення в бухгалтерському обліку витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Нарахована заробітна плата	8011 8111	6511	45000
2.	Нараховано ЄСВ	8012 8112	6313	9900
3.	Відображено вибуття запасів	8013 8113	1518	2500
4.	Нарахована амортизація	8014 8114	1411	3600
5.	Закриття рахунку витрат на фінансові результати виконання кошторису	5511	80-81	61000

Рахунок 82 «Витрати з продажу активів» призначено для обліку й узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна.

За дебетом рахунку відображається собівартість проданої продукції (робіт, послуг), за кредитом – списання в порядку закриття на фінансовий результат. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 - Відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з реалізацією активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Вибуття фінансових інвестицій	8211	2511	47200
	Списано собівартість реалізованої готової продукції (послуг)	8211	1811, 1613	34000
2.	Закриття рахунку витрат на фінансові результати виконання кошторису	5511	8211	81200

На субрахунках 8311 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат, на сплату відсотків за користування кредитами та інших витрат, пов'язаних із запозиченням згідно із законодавством. На цьому субрахунку ведеться облік витрат за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії).

За дебетом рахунку відображаються суми визнаних фінансових витрат та суми касових видатків державного бюджету, за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 - Відображення в бухгалтерському обліку фінансових витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Нараховано відсотки за користування кредитом	8311	2511	5671
2	Нараховано суму відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	8311	2111	2320
3.	Закриття рахунку витрат на фінансові результати виконання кошторису	5511	8311	7991

На субрахунках 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями суб'єкта державного сектору від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрат від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, витрат на відрядження тощо.

За дебетом рахунку відображається визнання суми інших витрат за обмінними операціями, за кредитом – відображаються суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Відображення в бухгалтерському обліку інших витрат за обмінними операціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1.	Нарахована курсова різниця при зменшенні валютного курсу	8411	2311	2600
2.	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобі	8411	1411	1500
3.	Списання залишкової вартість об'єкта основних засобів при вибутті	8411	10	5400
4.	Закриття рахунків витрат	5511	8411	9500

Отже, важливим моментом організації обліку витрат є правильне і своєчасне відображення їх в обліку, що дозволить забезпечити контроль за витрачанням бюджетних коштів відповідно до затверджених кошторисом їх цільового призначення. Для відображення інформації про витрати розпорядника бюджетних коштів Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначені рахунки 8 класу «Витрати».

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Вдосконалення організації обліку доходів і витрат в установі

Хоча поняття обмінних і необмінних операцій стосовно доходів і витрат бюджетних установ було введено в дію ще три роки тому, проте вони залишаються й на сьогодні актуальними. Саме тому, необхідно більш детально дослідити сутність даного поняття та порядок віднесення операцій до обмінних та необмінних.

Переглянувши зміст НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», можна зробити висновок, що в них однаково визначається склад доходів від обмінних операцій. Аналогічний склад доходів від обмінних операцій наведено в МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну». До них відносять: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт) у складі плати за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю та надходження від додаткової діяльності, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів та інші [4].

Проте, основною відмінністю міжнародного та національного стандарту є те, що в першому чітко сформульовано метод визначення вказаного виду доходів – нарахування, тоді як в другому такого не має. За цим методом визнання результатів операцій відбувається за фактом їх здійснення незалежно від часу оплати. Застосування методу дозволяє більш точно визначати фінансовий стан і результати діяльності, прогнозувати фінансову інформацію про майбутні фінансові потоки.

НП(С)БОДС 135 до витрат за обмінними операціями включає такі їх елементи: оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців), відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати та інші (курсові різниці, уцінка активів,

втрати від зменшення корисності активів). НП(С)БОДС 101 до складу витрат за обмінними операціями також відносить витрати з продажу активів [27; 28].

Стосовно покупки активів, то бюджетна установа може купувати основні засоби, нематеріальні активи та запаси. Щодо інших нефінансових активів, таких як капітальні інвестиції, знос (амортизація) необоротних активів, то до них відноситься більше поняття не придбання, а інвестування коштів та нарахування амортизації. Також установа не може купувати такі фінансові активи як: грошові кошти, дебіторська заборгованість та фінансові інвестиції.

Також у визначенні вказується на операцію обміну на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Для суб'єктів бюджетної сфери характерні операції обміну послуг на грошові кошти та погашення зобов'язань. Операції ж обміну на послуги (роботи) та інші активи для них неприпустимі, враховуючи вимоги Бюджетного кодексу щодо заборони проведення розрахунків в негрошовій формі.

Тобто виникає необхідність розширення сутності обмінної операції як господарської операції із продажу або придбання основних засобів, нематеріальних активів, запасів та інших активів в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань.

Під час своєї діяльності установи також оплачують різноманітні послуги, отримані від юридичних та фізичних осіб, які за своєю сутністю також є обмінними, оскільки в обмін на грошові кошти установа отримує певні послуги.

Тому, узагальнивши всі наведені твердження, обмінною можна вважати господарську операцію з продажу або придбання основних засобів, нематеріальних активів, запасів, інших активів, надання або оплати послуг і робіт, проведення платежів, пов'язаних із виконанням бюджетною установою своїх функцій, в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань.

Діючим законодавством чітко не визначено основний критерій для

класифікації операцій на обмінні та необмінні. Так, якщо головною ознакою вважати виконання установою покладених на неї функцій, то безоплатні надходження, призначені для таких цілей, слід віднести до доходів від обмінних операцій, а доходи від виявлених установою надлишків матеріальних цінностей, непотрібна тара, що можна реалізувати, необхідно віднести до доходів від необмінних операцій.

Отже, виходячи із сутності проведених операцій, доцільно законодавчо основним критерієм визначити саме наявність чи відсутність факту обміну в результаті проведеної операції та відповідним чином відкоригувати супутні законодавчі акти з метою уникнення протиріч. А, виходячи з цієї логіки, доречним було б віднести надлишки, виявлені в результаті інвентаризації, до доходів від необмінних операцій, оскільки за сутністю вказана операція відповідає безоплатному отриманню активів, зважаючи на те, що наведені операції не передбачають обміну на інші активи або грошові кошти.

Запропонована класифікація доходів і витрат бюджетної установи за обмінними операціями за критерієм наявності чи відсутності факту обміну наведено на рис. 3.1.

Всі інші операції належать до необмінних та в частині доходів за необмінними операціями відносять: податкові та неподаткові (збори і платежі) надходження, трансферти і кошти, отримані бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, що не підлягають погашенню. В частині витрат це: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо).

Більш детально інформацію про доходи та витрати як основних об'єктів обліку кожної бюджетної установи слід розкрити в Наказі про облікову політику.

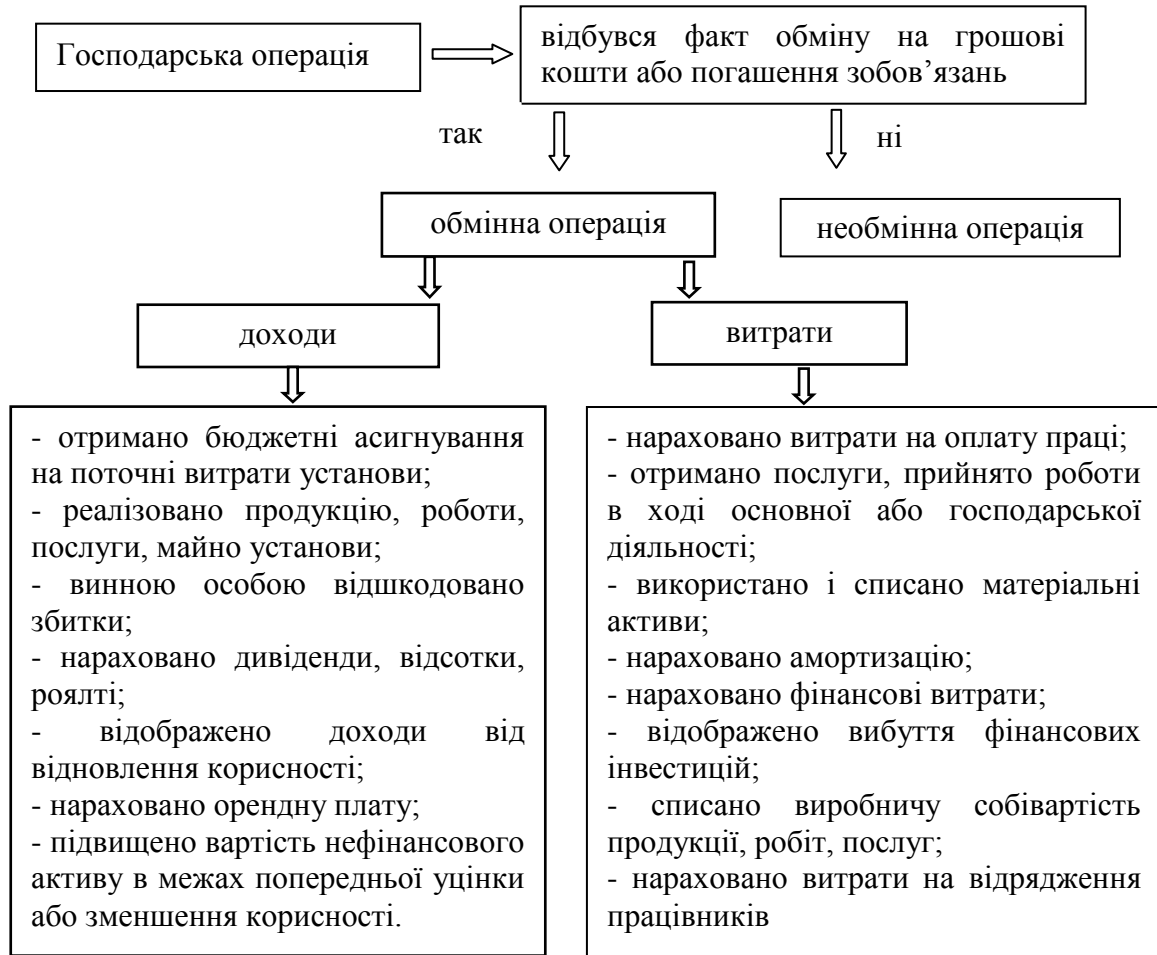


Рисунок 3.1 – Класифікація доходів і витрат бюджетної установи за обмінними операціями

Основні елементи за даними об'єктами, які необхідно розкрити в наказі, наведено на рис. 3.2:

- порядок визнання та оцінка - дохід визнається, якщо існує імовірність надходження економічних вигід та можлива його достовірна оцінка, в свою чергу витрати визнаються за умови їх достовірної оцінки, а також у разі зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;
- класифікація доходів і витрат – необхідно навести перелік доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій, КЕКВ;

- облік доходів - навести перелік джерел, визначити субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення, розкриття інформації про доходи у звітності;
- облік витрат – обрати механізм здійснення видатків, обмеження, забезпечення виконання принципу цільового призначення, порядок розподілу відповідно до джерел покриття; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; розкриття інформації про витрати у звітності;
- облік результатів виконання кошторису - навести методику визначення результату діяльності у розрізі загального та спеціального фондів.

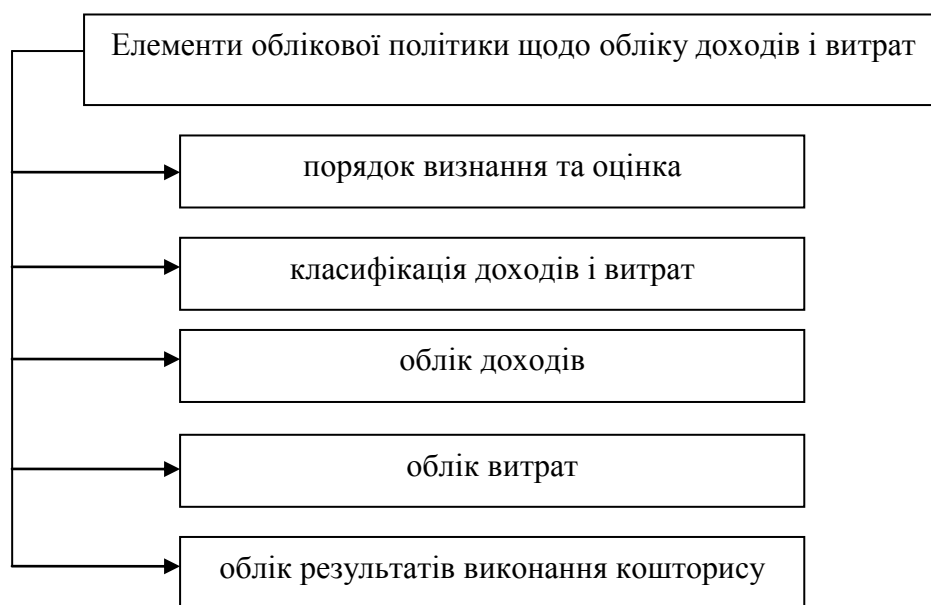


Рисунок 3.2 - Елементи облікової політики з обліку доходів і видатків.

Таким чином, запропонована класифікація дозволить більш точно розподіляти господарські операції, враховуючи їх сутність, а правильно сформована облікова політика в частині доходів і витрат є можливість виявляти незаконні витрати, забезпечити прозорість облікових процесів, складання фінансової звітності та отримання об'єктивної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

3.2. Вдосконалення організації аналітичного обліку доходів і витрат

Елементом або додатком до Наказу про облікову політику є робочий план рахунків, який кожна установа розроблює на підставі типового, доповнюючи та деталізуючи його з урахуванням власної специфіки діяльності, в тому числі й в частині рахунків доходів та витрат. Це дозволить деталізувати інформацію та використовувати відображені дані для управлінських потреб кожної установи. Вважаємо за необхідне ввести до існуючих субрахунків аналітику у розрізі кодів економічної класифікації та видів коштів, а також для операцій з грошовими коштами загального та спеціального фонду. На жаль за новим планом рахунків не передбачено розмежування видів отриманих коштів залежно від джерел, що не дозволяє порівнювати рух касових видатків у Головній книзі, оскільки обороти за нею збігалися з оборотами за касовими видатками так розпорядникам бюджетних коштів, тому доцільно відкрити субрахунки до рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки»:

2313.1 – Реєстраційний рахунок для обліку надходжень бюджетних асигнувань;

2313.2 – Реєстраційний рахунок для обліку надходжень грошових коштів за продукцію (роботи, послуги);

2313.3 – Реєстраційний рахунок для обліку грошових коштів за іншими обмінними операціями;

2313.4 – Реєстраційний рахунок для обліку надходження грошових коштів від необмінних операцій.

За необхідністю в аналітичному обліку можна деталізувати інформацію наприклад у розрізі: джерел фінансування державний або місцевий бюджет (2313.11 та 2313.12 відповідно), видів надходження коштів за продукцію, видів обмінних та необмінних операцій. Це дозволить контролювати цільове використання надходжень грошових коштів розпорядниками бюджетних коштів, приймати оптимальні управлінські рішення.

Протягом звітнього періоду облік доходів і витрат обмінних операцій ведуть накопиченням підсумків з початку бюджетного року і до його завершення на пасивних рахунках 7 «Доходи» та 8 «Витрати» класу. Для бюджетних установ з диверсифікованою структурою надходжень, за необхідністю можна провести деталізацію рахунків наступним чином:

7011 – перші чотири знаки – код субрахунку;

7011.1 – п'ятий знак ідентифікує фонд: загальний – 1, спеціальний – 2;

7411.21 – шостий знак ідентифікує групу власних надходжень спеціального фонду (відповідає номеру групи);

7411.211 – сьомий знак визначає підгрупу групи власних надходжень (відповідає номеру підгрупи);

7011.2112240 – 8-11 знаки ідентифікують КЕКВ, за яким проводять операцію.

Це дозволить сприятиме якісному контролю за формуванням доходів і видатків бюджетних установ, економії грошових і матеріальних ресурсів.

Щодо витрат бюджетних установ і їхнього відображення, зокрема у системі рахунків, то прийнятним для бюджетних установ буде ведення аналітичних рахунків, що які відповідають кодам економічної класифікації, а також в розрізі видів діяльності (в системі бухгалтерського обліку) та в розрізі центрів витрат за елементами витрат (в системі управлінського обліку), наприклад:

8011 – перші чотири знаки – код субрахунку;

8011.1 – п'ятий знак ідентифікує кошти бюджету: державний – 1, місцевий – 2.

В кінці року субрахунки цих класів рахунків закриваються на рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду». Проте на сьогодні залишається невирішеним питання щодо відокремленого обліку фінансових результатів виконання кошторису розпорядниками бюджетних коштів, за рахунок бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів. Вирішити дану проблему можна через відкриття наступних

субрахунків:

5511.1 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням;

5511.2 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5511.3 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями;

5512.1 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5512.2 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5512.3 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями.

Це дасть можливість аналізувати динаміку фінансових результатів виконання кошторисів за окремими джерелами надходження доходів та здійснення витрат, визначати суми дефіциту, виявляти причини його виникнення та приймати оптимальні управлінські рішення.

Приклад відображення господарських операцій з використанням наведених вище субрахунків наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Відображення в бухгалтерському обліку закриття рахунків доходів та витрат на фінансовий результат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримано бюджетні асигнування	2313.1	7011.1	200000
2	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису	7011.1	5511.1	200000
3	Відображено дохід від реалізації продукції та дебіторська заборгованість покупця	2117	7111.1	18600
4.	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	7111.1	6311	3100
5	Отримано кошти від покупця	2313.2	2117	18600

Продовження таблиці 3.1.

1	2	3	4	5
6.	Списання на фінансові результати доходів від реалізації продукції	7111.1	5511.2	15500
7.	Списання на фінансові результати доходів від реалізації активів	7211	5511.3	5400
8.	Списання на фінансові результати фінансових доходів розпорядників бюджетних коштів	7311	5511.3	9500
9.	Списання на фінансові результати інших доходів за обмінними операціям	7411	5511.3	14820
	Списання на фінансові результати витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511.1	801	260000
	Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції (наданих послуг, виконаних робіт) та інших активів	5511.2	8211	13500
	Списання на фінансові результати фінансових витрат	5511.3	8311	9000
	Списано на фінансові результати інші витрати за обмінними операціями	5511.3	8411	8700

Для закриття рахунків доходів в бухгалтерії складають бухгалтерську довідку, яка є універсальним документом інформаційного характеру. Бухгалтерську довідку підписують: особа, що її склала, та головний бухгалтер.

Бухгалтерська довідка
щодо закриття рахунків доходів і витрат
за _____ рік

Після відповідного закриття рахунків 7 «Доходи» та 8 «Витрати» класу відображено результат виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Закриття рахунку доходів на фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням	7011.1	5511.1	200000
2	Закриття рахунку витрат на фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням	5511.1	801	210000
3	Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5512.1	5511.1	10000

Склав

Головний бухгалтер

Наявність дебетового залишку у розрізі даних субрахунків буде вказувати на дефіцит (нестачу) коштів, кредитового – профіцит (надлишок). Відповідно до вимог нормативних документів, фінансовий результат бюджетна установа відображає в розділі I Пасиву річного балансу (ф. 1 -дс). Враховуючи запропоновані вище аналітичні напрями організації обліку доходів і витрат, фінансового результату виконання кошторису, вважаємо за доцільне деталізувати і статтю «Фінансовий результат» код 1420 у розрізі: бюджетного фінансування, надходження від реалізації продукції, за іншими надходженнями – табл. 3.3.

Таблиця 3.3. – Фрагмент Балансу установи

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	6567800	7654555
Капітал у дооцінках	1410	123453	143456
Фінансовий результат:	1420		
<i>за бюджетним фінансуванням</i>	1421		
<i>за надходженнями від реалізації продукції</i>	1422	-72123	-32456
<i>за іншими надходженнями</i>	1423	328751	457866
		-614342	-189871
Капітал у підприємствах	1430		
Резерви	1440		
Цільове фінансування	1450	2345678	3456541
Усього за розділом I	1495	9036931	11254552

Таким чином, з метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації обліку доходів та витрат розпорядниками бюджетних коштів доцільно відкрити додаткові субрахунки для їх розмежування за бюджетними асигнуваннями, надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) та за іншими надходженнями.

ВИСНОВКИ

Специфіка діяльності бюджетних установ полягає в отриманні бюджетного фінансування, а також можливості мати власні кошти. Відповідно, це зумовлює необхідність впровадження таких напрямів їх роботи як планування доходів і витрат установи та звітування про виконання кошторису. За таких умов, доходи і витрати бюджетних установ є основними об'єктами їх обліку.

Аналіз підходів до визначення поняття доходів бюджетних установ вказав на однозначність його тлумачення як міжнародним, так і національним законодавством. Зазначимо, що вказані джерела ототожнюють поняття доходів суб'єктів державного сектору та інших суб'єктів господарювання.

Доходи бюджетних установ класифікуються як доходи загального та спеціального фонду, на доходи за обмінними та необмінними операціями. Залежно від класифікації доходів бюджетних установ відповідно до вказаної ознаки, різниться порядок їх визнання та оцінки. Основні положення щодо порядку класифікації, визнання та оцінки доходів містить НП(С)БОДС 124.

Важливим показником діяльності бюджетних установ також є їх витрати, значення має розмежування понять витрат бюджетних установ та їх видатків. Таким чином, поняття витрат стосується операцій госпрозрахункового характеру, тоді як до видатків відносять операції, що фінансуються виключно з бюджету. Має місце досить широка класифікація видатків бюджетних установ. Витрати, аналогічно класифікації доходів бюджетних установ, поділяються на витрати за обмінними та необмінними операціями. Основні положення щодо порядку класифікації, визнання та оцінки витрат бюджетних установ містить НП(С)БОДС 135.

До сфери регулювання питань організації обліку доходів і витрат бюджетних установ також відносяться Закони України, Постанови КМУ, Накази МФУ, Накази ДКСУ.

Основним джерелом інформації для контролю та відображення господарських операцій щодо доходів та витрат є первинні документи. Аналітичний облік доходів установи здійснюється за допомогою карток та книг аналітичного обліку асигнувань. Аналітичний облік витрат забезпечується веденням карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Синтетичний облік доходів та витрат забезпечується шляхом ведення меморіальних ордерів, дані яких підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». Також узагальнена інформація про доходи та витрати установи міститься у формах фінансової звітності.

Діючим законодавством чітко не визначено основний критерій для класифікації операцій на обмінні та необмінні. З метою вдосконалення порядку класифікації, а відповідно, і визнання й оцінки доходів і витрат за обмінними операціями, було досліджене вказане питання та розроблений відповідний порядок віднесення доходів та витрат до обмінних за критерієм наявності чи відсутності факту обміну.

Більш детально інформацію про доходи та витрати як основних об'єктів обліку кожної бюджетної установи слід розкрити в Наказі про облікову політику у розрізі визначених елементів.

В аналітичному обліку можна деталізувати інформацію наприклад у розрізі: джерел фінансування державний або місцевий бюджет, видів надходження коштів за продукцію, видів обмінних та необмінних операцій. Це дозволить контролювати цільове використання надходжень грошових коштів розпорядниками бюджетних коштів, приймати оптимальні управлінські рішення, підвищити ефективність реалізації облікових процедур. Також необхідно деталізувати і статтю «Фінансовий результат» код 1420 у розрізі: бюджетного фінансування, надходження від реалізації продукції, за іншими надходженнями в розділі I Пасиву балансу (ф. 1 -дс).

Все це дозволить забезпечити прозорість облікових процесів, складання фінансової звітності та отримання об'єктивної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень в бюджетних установах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. – Одеса : ОНЕУ ; Ротапринт, 2013.
2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2015. – 288 с.
3. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456- VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Васильєва В. Г. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах. *Економічний простір*. 2018. № 138. С. 164-182.
5. Гільорме Т.В., Лень А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. *Економіка та суспільство*. 2017. № 10. С. 722–729.
6. Гільорме Т.В., Лень А.В. Особливості обліку доходів у бюджетній установі в умовах законодавчих змін. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12. С. 37–40.
7. Дейкало Л. Є. Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі. *Ефективна економіка*: електр. наук. фах. вид. 2015. С. 34-40.
8. Дідик А., Лемішовський В. Бюджетні установи: облік та оподаткування, кадри та зарплата, звітність. Навчальний посібник. – Київ: ТОВ «Видавнича група «Бухгалтери України», 2019. – 652с
9. Драгоман А.В. Підходи до визнання сутності доходів і витрат загального фонду бюджетної установи в умовах впровадження методу нарахування. *Студентський вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2015. 3(15) с. 98-100.
10. Zhuravka F., Kravchenko O., Ovcharova N., Impact of integrated reporting on enterprise value-based management: evidence from Ukraine. *Problems and*

Perspectives in Management Volume 18, 2020 Issue #2 pp. 154-165 doi:
[http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18\(2\).2020.14](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18(2).2020.14)

11. Заросило, А. Методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн.* 2017. Вип. 3-4. – С. 95-104.
12. Звітність бюджетних установ / Карпенко Н. Г., Дорогань-Писаренко Л. О., Аранчій Я. С., Ліпський Р. В. (вид. 2-е доп. та перер.) – Полтава : РВВ ПДАА, 2018. – 262 с.
13. Карпенко Н. Г. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ. *Молодий вчений: наук. журн.* 2017. №5 (45). URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/154.pdf>.
14. Кемарська Л.Г. Проблеми методології бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору *науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2018. № 20. С. 28-32
15. Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду. *Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент актуальні питання науки і практики.* 2017. Випуск 7 (23). С. 106-117.
16. Котова С. С. Класифікація видатків медичних установ з урахуванням напрямків надання послуг. *Електронний архів Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2011. URL:<http://dspace.puet.edu.ua/handle>
17. Кравченко О.В., Бойко Г.Г. Обліку доходів і витрат від обмінних операцій в бюджетних установах. *Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей VII Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки» (м. Луцьк, 3 жовтня 2020 року).* Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2020. с. 41-44.
18. Кукса І.М. Удосконалення управління бюджетними ресурсами органами державного казначейства / І.М. Кукса, Н.В.Синько // *Вісник*

Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2011. № 17 (171). С.213 – 217.

19. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С.О. Левицька // *Економічний аналіз.* 2008. № 2. С. 361-369.

20. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т "Львівська політехніка" ; ред. В.І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.

21. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право.* 2008. № 9. С. 15–19.

22. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 360 с.

23. 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. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuuec_2015_1\(2\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuuec_2015_1(2)_10).

24. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11//Бухгалтерський облік / Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.gov.ua/news/buhgalterskij-oblik/buhgalterskij-oblik-u-derzhavnomu-sektori>.

25. Мікрюкова Л.В., Гуцайлюк Л.О. Адаптація обліку витрат і доходів суб'єктів державного сектору до змін чинного законодавства. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки.* - 2019. - № 1. - С. 91-97. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce_2019_1_17

26. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну». Журнал «Бухгалтер 911». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/МСБОДС/МСБОДС_9.pdf.
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України»/ ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>
30. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : моногр. / Н. М. Хорунжак. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 238 с.
31. Павликівська О. І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат / О. І. Павликівська, Л. І. Марущак // *Бізнес Інформ*. - 2016.
32. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] // ВВР. – 2011. – №№13-17. – ст.112 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
33. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
34. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 №333 //База даних «Законодавство України» / ВР України.

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.

35. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 // База даних «Законодавство України» / ВР України.

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/page>.

36. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 №307 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

37. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

38. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

39. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 №604 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.

40. Публічний звіт Державної казначейської служби України про підсумки діяльності Казначейства за 2019 рік URL: <https://www.treasury.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/%20%D0%93%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%92%D0%98%202020pdf.pdf>

41. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація : монографія / С.В. Свірко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
42. Свірко С.В., Дикий А.П., Самчик М.Ю. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: розробка робочого плану рахунків. Вісник ЖДТУ. 2017. № 1. С. 53–65.
43. Соловійова Н.В. Удосконалення обліку доходів головних розпорядників бюджетних коштів. *Фінанси, облік і аудит*. 2017. Випуск 2 (30). URL:<http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/22917>
44. 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 // База даних «Законодавство України» /ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.
45. Тополенко Н. М. Актуальні проблеми обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних органів. *Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид.* 2010. №8. URL: <http://www.economy.nayka.com>
46. Цятковська О. Особливості обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору відповідно до НП(С)БОДС. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. Випуск 3–4. 2017. С. 72–79. URL: <http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/321>.
47. Шапаренко А. В. Зміни в 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>
48. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посібник / Є. Ю. Шара. – К. : «Центр учбової літератури», 2011 . – 448 с.

49. Шевчук І.Л. Бюджетна система / І.Л. Шевчук, В.О. Черепанова, Т.О. Ставерська. – Х., 2015. – 284 с
50. Щербаченко Л.В. Фінансове планування доходів та витрат у діяльності бюджетних медичних закладів. *Вісник ЖДТУ*. 2015. №1 (51). – С. 34-39.
51. Юрченко О. Б. Організація обліку видатків бюджетних установ за новою економічною класифікацією та їх відображення у звітності *Національний лісотехнічний університет України : збірник науково-технічних праць*. 2013. вип. 23.15. URL: http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2013/23_15/283_Jur.pdf

Додаток А

SUMMARY

Boyko A.G. Accounting organization of exchange transactions income and expenses in public institutions. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2020.

The master's thesis focuses on the the organization of accounting and control of income and expenditure in public sector institution. The main aim of this research is to recommendations to improve the theoretical, methodological and practical issues of accounting and control of income and expenditure in public sector institutions.

Keywords: income, expenditure, public institution, accounting, exchange and non-exchange operation, control.

АНОТАЦІЯ

Бойко А.Г. Організація обліку доходів і витрат від обмінних операцій в бюджетних установах. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2020 р.

У роботі досліджені питання організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій в бюджетних установах. Основною метою роботи є дослідження стану теоретико-методологічних положень організації обліку доходів і витрат від обмінних операцій для виявлення проблем, визначення напрямів його вдосконалення.

Ключові слова: доходи, витрати, бюджетна установа, облік, обмінна та необмінна операція, контроль.

