

УДК 628.157

## МЕТОД ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ УКРАЇНИ

Т. В. Шмігель

студент 5 курсу, група ОА-51, навчально-науковий інститут економіки менеджменту і права

Науковий керівник - к.е.н., доцент Н. М. Позняковська

*Національний університет водного господарства та природокористування,  
м. Рівне, Україна*

**У статті розглянуто світову практику обліку доходів і видатків у державному секторі, досліджено методи обліку у державному секторі України та запропоновані окремі шляхи вдосконалення обліку бюджетних установ.**

**Ключові слова:** державний сектор, бюджетні установи, методи обліку, метод нарахування, облікова система.

**В статье рассмотрена мировая практика учета доходов и расходов в государственном секторе, исследованы методы учета в государственном секторе Украины и предложены отдельные пути совершенствования учета бюджетных учреждений.**

**Ключевые слова:** государственный сектор, бюджетные учреждения, методы учета, метод начисления, учетная система.

**The article deals with the global practice of income and expenditure in the public sector, the methods of accounting in the public sector in Ukraine and offered some ways to improve the accounting of budgetary institutions.**

**Keywords:** public sector, public institutions, methods of accounting, accrual basis accounting system.

**Вступ.** На сьогоднішній день бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів, що будується на загальноприйнятих принципах у міжнародній практиці. Основними об'єктами в обліку бюджетних установ є доходи і видатки. В загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребує ретельної розробки й опрацювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо обліку у бюджетних установах досить повно викладено у науковій літературі. Зокрема, вказана проблематика висвітлена у працях таких учених та практиків, як О. В. Кравченко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, В. М. Метелиця, С. В. Свірко, Н. М. Хорунжак, А. І. Фаріон.

Не дивлячись на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку доходів і витрат в бюджетних установах, недостатньо уваги приділяється проблемам їх сутності і визнання. Ці питання набувають особливої актуальності з огляду на поширення ринкових відносин у бюджетну сферу України та реформування вітчизняної облікової системи.

Методика досліджень. Прийняття “Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки” означало реформування бухгалтерського обліку у державному секторі України. Одним з основних напрямів даної стратегії є модернізація системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління, реалізація якого передбачала запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів у державному секторі. Зміни у бухгалтерському обліку бюджетних установ на основі міжнародних стандартів передбачають облік доходів і видатків за методом нарахувань. Метод обліку в бюджетних установах — це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких функціональна діяльність установи відображається в обліку.

Мета дослідження полягає у дослідженні сутності методу обліку доходів і видатків бюджетних установ України та аналізі вітчизняної практики відображення в обліку доходів і видатків бюджетних установ.

Результати дослідження. Світова практика обліку у державному секторі економіки визнає існування чотирьох основних методів, на яких базуються облікові системи країн:

1) касовий метод - облік за яким визнає операції і події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів;

2) модифікований касовий метод, тобто доходи обліковуються в момент, коли вони заробляються, нараховуються чи перераховуються, а видатки — в момент замовлення товару/послуги.

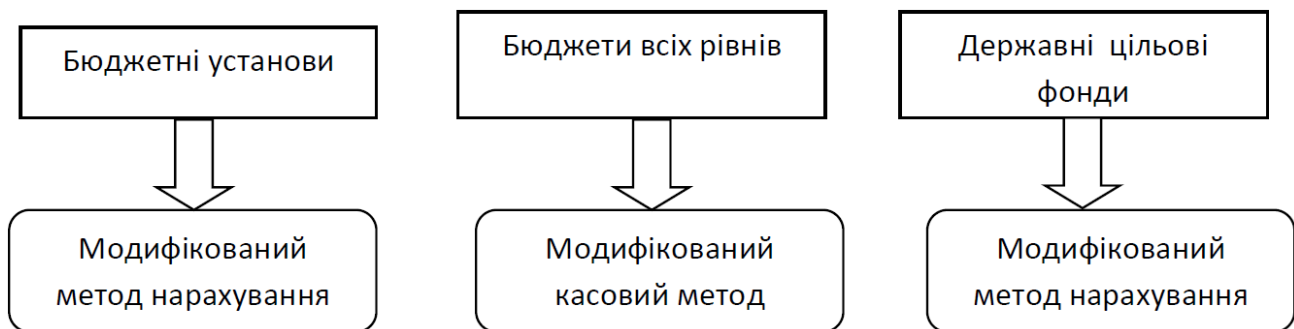
3) модифікований метод нарахування, який дає можливість певні об'єкти обліку за касовим методом, а інші - за методом нарахування;

4) метод нарахування - облік за яким визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того чи були сплачені чи отримані грошові кошти.

Згідно МСБОДС 1, бухгалтерський облік доходів і видатків у бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів, тому перехід на нові стандарти та реформування бухгалтерського обліку в Україні зумовлюють необхідність поступового запровадження єдиних інтегрованих систем управління державними фінансами за методом нарахування (згідно МСБОДС 1).

В Україні, для обліку доходів і видатків бюджетних установ, застосовують поєднання 2-ох методів. Облік доходів загального фонду бюджетних установ ведеться за касовим методом, в той момент коли, видатки загального фонду та доходи, видатки спеціального фонду - за методом нарахувань. Виходячи звідси, вчені вважають, що в Україні для обліку доходів і видатків бюджетних установ використовують модифікований метод нарахувань.

Згідно з цим , методи застосування обліку для визнання доходів і витрат в державному секторі України наведено на рисунку [7].



**Рисунок. Методи застосування обліку для визнання доходів і витрат у державному секторі**

Нижче, в таблиці, здійснено порівняння сутності і значення касового методу та методу нарахування в Україні, а також визначено відмінності у здійсненні обліку за касовим і методом нарахування.

Порівняльна характеристика сутності касового і методу нарахування

Критерії порівняння	Касовий метод	Метод нарахування
Інформативність	Касовий метод має дещо спрощену форму та націлений на встановлення прямого взаємозв'язку між рухом грошових коштів	Метод нарахування відображає змістовну, обґрунтовану інформацію щодо оцінки отриманих ресурсів та виконаних бюджетних програм
Визнання операцій	В момент отримання або сплати грошових коштів; Доходи - грошові кошти, які надійшли у розпорядження; Видатки - грошові кошти, що націлені на забезпечення функцій	В момент виникнення або зміни економічної вартості активів та зобов'язань; Доходи - операції, які підвищують чисту вартість активів; Видатки - операції, що призводять до скорочення ЧВ
Використання органами	Застосовується органами Державної казначейської служби України по виконанню бюджетів	Використовується розпорядниками бюджетних коштів по виконанню їх кошторисів
Суть	Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів, а фінансові звіти за цим методом, охоплюють рух коштів та їх залишки на початок і кінець року.	Облік за методом нарахування визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти.
Джерела інформації	Якщо в основі складання фінансових звітів лежить касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки.	Якщо в основі складання фінансових звітів лежить метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан і фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни в чистих активах.

\*Таблицю створено за даними [5-7]

Застосування модифікованого методу нарахувань бюджетних установ України дає можливість виділяти певні його переваги: тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; підконтрольність і прозорість процесів фінансування; низька трудомісткість облікових робіт [6].

Одним із недоліків чинної практики є невідповідність методу нарахування через зіставлення доходів (які визнаються у момент надходження коштів за касовим методом) та нарахованих у звітному періоді видатків (за методом нарахувань видатки відносяться до періоду їх здійснення). Внаслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі в установі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільової програми; або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або коштів отримано більше, ніж витрачено. 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.

Тому, на наше переконання, щоб не допустити таких викривлень показників результату фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, треба реформувати чинну практику обліку.

Для реалізації методу нарахувань можливі такі моменти визнання доходів:

1. На 1 число місяця у сумі, запланованій планом асигнувань на відповідний місяць.
2. Використання вказаного варіанта моменту визнання доходу передбачає ритмічне наповнення загальнодержавного бюджету та фінансування за його рахунок суб'єктів державного сектору.
3. Якщо суми, заплановані у бюджеті, а відтак і у плані асигнувань, не надходять, у суб'єктів господарювання формуватиметься дебіторська заборгованість, що спотворюватиме звіт про виконання бюджету. Таких негативних наслідків можна уникнути, уточнюючи планові показники помісячних асигнувань залежно від ступеня наповнення бюджету.
4. На момент фактичного надання послуг. Такий момент фіксування доходів максимально

наближений до підприємницької діяльності. Щоб застосувати його, необхідно ввести документальне фіксування фактів надання послуг (наприклад, акта наданих послуг). Для багатьох суб'єктів державного сектору оформлення такого акта неможливе (наприклад, у який момент і як зафіксувати факт надання послуг управління коштами держбюджету).

5. На момент здійснення фактичних видатків, пов'язаних із виконанням функціональних обов'язків, покладених на бюджетну установу. За таких умов доходи періоду прив'язані до видатків установи і визнаються у сумі та у момент здійснення фактичних видатків.

Фактичні доходи і видатки визнають одночасно, в однаковій сумі, тому фінансовий результат дорівнює нулю, що відповідає суті діяльності суб'єктів державного сектору (адже це некомерційні установи) та бюджетного фінансування.

#### Список використаних джерел:

1. Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджені Міністерством фінансів України від 25.01.2012р. №52 [Електронний ресурс]: [сайт]. - Режим дост.: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023).
2. «Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки», яка схвалена Постановою КМУ від 16.01.2007р. № 34 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. - Режим дост.: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable.htm>.
3. Адамик, О. В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки/О. В. Адамик // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». – Львів: НУ „Львівська політехніка”. – 2012. – Випуск 721. – С. 42-48
4. Лиско, Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України / Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2011. -57-59 с.
5. Машенко, К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України. [Електронний ресурс]: [сайт]. - Режим дост.: [www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvfb/2011/2/09.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfb/2011/2/09.pdf).
6. Метелиця, В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]: [сайт]. - Режим дост.: [gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009.../18\\_Metel.pdf](http://gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009.../18_Metel.pdf)
7. Калюга, С.В. Застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат у державному секторі / С.В. Калюга. - К. : Наук. думка, 2012. - 34 с