

УДК 2964

Порівняльна характеристика обліку доходів і видатків бюджетної установи за новим та старим планом рахунків

Штик Ю.В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету економіки та торгівлі
імені Михайла Туган- Барановського

Карченкова О.Л.

студентка
Донецького національного університету економіки та торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

У статті розглянуто новий план рахунків доходів та видатків бюджетної установи, його відмінності від старого плану. Доведено, що він є не досить досконалим, потребує змін і уточнень. Проведено аналіз переваг та недоліків нового і попереднього плану рахунків. Досліджено структуру рахунків та субрахунків нового плану. Визначено, що для усунення недоліків необхідно додати рахунки для відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту, які використовуються бюджетними установами.

Ключові слова: план рахунків, бюджетні установи, субрахунки, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, доходи, витрати.

Штык Ю.В., Карченкова Е.Л. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ПО НОВОМУ И СТАРОМУ ПЛАНУ СЧЕТОВ

В статье рассмотрен новый план счетов доходов и расходов бюджетного учреждения, его отличия от старого плана. Доказано, что он является недостаточно совершенным, требует изменений и уточнений. Проведен анализ преимуществ и недостатков нового и предыдущего плана счетов. Исследована структура счетов и субсчетов нового плана. Определено, что для устранения недостатков необходимо добавить счета для отражения налогового обязательства и налогового кредита, которые используются бюджетными учреждениями.

Ключевые слова: план счетов, бюджетные учреждения, субсчета, положения (стандарты) бухгалтерского учета, доходы, расходы.

Shtyk Y.V., Karchenkova O.L. COMPARATIVE CHARACTERISTICS INCOME AND EXPENDITURES OF BUDGET INSTITUTIONS FOR THE NEW AND OLD CHART OF ACCOUNTS

This article deals with a new chart of accounts of income and expenditure budget entity, distinct from the old plan. It has been proven that it is not quite perfect, needs changes and adjustments. In a scientific paper analyzes the advantages and disadvantages of the new and previous chart of accounts. The structure of accounts and subaccounts new plan. It was determined that deficiencies need to add accounts to reflect the tax liability and the tax credit used by budget institutions.

Keywords: chart of accounts, government agencies, sub-accounts, provisions (standards) of accounting, revenues, expenses.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Актуальність теми статті зумовлена процесом упровадження нового плану рахунків для бюджетних установ та проблемами у звітності, що виникли внаслідок цього. Вирішення цього питання має важливе значення для подальшого ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі.

План рахунків для бюджетних установ був затверджений ще в 2013 р., але ведення його в дію відкладала, тому він почав діяти лише з 1 січня 2017 р. Його запровадження викли-

кало деякі труднощі в обліку бюджетних установ, оскільки роз'яснювальна робота, семінари та навчання майже не проводились.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що це питання є недостатньо висвітленим та науковцями не розглядалося. Під час переходу до нового плану рахунків бухгалтери керуються насамперед Методичними рекомендаціями № 1127 Міністерства фінансів України. Проте у них є деякі суперечності щодо формування звітності цього року. Найновішу інформацію із практичних проблем

переходу до нового плану рахунків можна дістати лише з тематичних інтернет-форумів для бухгалтерів, де вони можуть поділитися власним досвідом із колегами. Найбільша увага при цьому приділяється практичному підходу до вирішення проблем, з якими може зіткнутися бюджетна установа.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Головною метою статті є порівняння обліку доходів і витрат бюджетних установ за новим та старим планом рахунків, визначення переваг та недоліків нового плану.

Виклад основного матеріалу дослідження. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ був затверджений 26 червня 2013 р. наказом Міністерства фінансів України. Він визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовуються бюджетними установами. Згідно з ним бюджетні установи можуть вводити нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього плану рахунків. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації щодо порядку застосування положень із бухгалтерського обліку в установах, які їм підпорядковані, з огляду на специфіку їхньої діяльності [1, с. 1].

Бюджетні установи у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, зі збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику. [1, с. 2].

Єдине джерело, де висвітлюються питання нового плану рахунків, – Методичні рекомендації № 1127 із зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які були затверджені Наказом Мінфіну від 21.12.2016 р. № 1127 і є досить недосконалими. Разом із планом рахунків були ведені в дію і нові НП(С)БОДС – 101, 102, 103, 105, 124, 126, 127, 130, 131, 134 та 135 [7, с. 5].

Найбільшу увагу варто приділити двом із них – НП(С)БО 124 «Доходи» та НП(С)БО 135 «Витрати», якими варто керуватися під час

розрахунку доходів та витрат. Роз'яснень Міністерства фінансів ще немає, а отже, обліковцям доведеться керуватися тим, що є [5, с. 2].

Порівняльна характеристика. Як і попередній план рахунків, новий має 2 розділи: «Балансові рахунки» та «Позабалансові». Але змінилися назви деяких класів рахунків, а також деякі рахунки та субрахунки.

1 клас рахунків тепер називається «Нефінансові активи» і містить у собі:

- Основні засоби – 10 рахунок;
- Інші необоротні матеріальні активи – 11 рахунок;
- Нематеріальні активи – 12 рахунок;
- Капітальні інвестиції – 13 рахунок;
- Знос необоротних матеріальних активів – 14 рахунок;
- Виробничі запаси – 15 рахунок;
- Виробництво – 16 рахунок;
- Біологічні активи – 17 рахунок та
- Інші нефінансові активи – 18 рахунок.

Як бачимо, тут є як необоротні активи, так і оборотні, які раніше обліковувалися на рахунках 1 та 2 класу.

Фінансові активи (2 клас рахунків) тепер містять у собі як дебіторську заборгованість, так і грошові кошти та інвестиції, а також Єдиний казначейський рахунок (тепер це 24 рахунок).

Це було зроблено для того, щоб уніфікувати фінансову інформацію про окремих розпорядників бюджетних коштів та бюджетні різних рівнів як єдиний фінансовий організм України.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з'являється поняття «нефінансові активи» (клас 1), що об'єднує поняття «необоротні активи», «запаси»; поняття «фінансові активи» (клас 2), що об'єднує поняття «грошові кошти та їх еквіваленти», «фінансові інвестиції», «дебіторська заборгованість», тобто введена трохи інша логіка поділу активів, ніж була раніше.

Ведення двох класів позабалансових рахунків зумовлено тим, що один клас позабалансових рахунків відображає операції, що здійснюються Державною казначейською службою України, а інший – операції, що здійснюються розпорядниками бюджетних коштів.

Для більш повного уявлення про новий план розглянемо структуру субрахунків. Більшість класів рахунків містить субрахунки кількох видів, які відрізняються третьою цифрою, що позначає ідентифікатор суб'єкта державного сектору.

Тепер субрахунок має таку структуру:

- перша цифра – клас рахунків;
- друга цифра – номер синтетичного рахунку;

- третя цифра – ідентифікатор;
- четверта цифра – номер субрахунку.

Ідентифікатори суб'єктів державного сектору:

- 1 – розпорядники бюджетних коштів;
- 2 – державні цільові фонди;
- 3 – державний бюджет;
- 4 – місцеві бюджети;
- 5 – рахунки органів Казначейства.

До балансових рахунків тепер доведеться відкривати додаткові аналітичні рахунки, щоб вести облік активів і розрахунків окремо за загальним та спеціальним фондом.

У 2017 р. актуальні тільки дві цифри ідентифікатора, це:

- 1 – розпорядник бюджетних коштів;
- 2 – державний цільовий фонд.

Позабалансові рахунки класу 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» у 2017 р. не застосовуються.

Після ґрунтовного вивчення цих документів треба визначити перелік тих субрахунків бухгалтерського обліку, які потрібні установі для відображення здійснюваних господарських операцій. Особливістю цього переходу на новий План рахунків є те, що не всі старі рахунки повністю відповідають новим.

Так, деякі рахунки укрупнюються шляхом об'єднання декількох старих рахунків в один новий (наприклад, новий субрахунок 1017 «Тварини та багаторічні насадження» утворюється шляхом об'єднання частини залишків за старими субрахунками 107 «Робочі і продуктивні тварини» і 108 «Багаторічні насадження»; новий субрахунок 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» утворюється шляхом об'єднання частини залишків за старими субрахунками 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття», 115 «Тимчасові нетитульні споруди», 118 «Матеріали тривалого використання для наукових цілей» тощо).

Є і зворотна ситуація, коли старий субрахунок ділиться на декілька нових субрахунків (наприклад, залишки за рахунком 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя» розподіляються на нові субрахунки 1512 «Медикаменти і перев'язувальні матеріали», 1513 «Будівельні матеріали», 1812 «Малочінні і швидкозношувані предмети» тощо).

Також важливо те, що з 2017 р. отримані доходи і понесені витрати розпорядники

бюджетних коштів повинні вести на більш деталізованому рівні.

Суб'єкти держсектору можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків. При цьому аналітичними параметрами можуть бути загальний фонд (можна позначити цифрою «0»); спеціальний фонд за видами надходжень (можна позначити цифрами «1», «2» тощо). Введення такої аналітики потрібне для більш точного відображення господарських операцій з урахуванням особливостей бюджетного законодавства і правильного розкриття інформації надалі під час складання фінансової і бюджетної звітності. Перелік субрахунків у вигляді робочого плану субрахунків необхідно затвердити наказом (чи розпорядженням) про організацію бухгалтерського обліку. При цьому, щоб уникнути плутанини в облікових даних під час консолідації у зведеній фінансовій і бюджетній звітності розпорядника вищого рівня, такий розпорядник повинен визначити єдині вимоги. Тобто в ідеалі розпорядник бюджетних коштів вищого рівня для своїх нижчих може видати єдиний розпорядчий документ про застосування робочого плану рахунків.

Перенесення залишків здійснюється в міжзвітний період на підставі бухгалтерської довідки з додаванням таблиці відповідності субрахунків бухгалтерського обліку, які діють у 2016 і 2017 рр. Переведення залишків у бухгалтерській довідці відображається таким чином: дебетові залишки переносяться із зазначенням по кредиту старого номера рахунку і по дебету нового номера рахунку; кредитові залишки переносяться із зазначенням по дебету старого номера рахунку і по кредиту нового номера рахунку. У результаті перенесення залишків по рахунках старі рахунки мають бути закриті і відкриті нові згідно із Планом рахунків станом на 1 січня 2017 р. Важливо обов'язково перевірити дотримання балансу активів і пасивів після перенесення залишків по рахунках. Переносити залишки можна лише після того, як визначиться відповідність старих і нових субрахунків.

Важливо також, що залишків грошових коштів загального фонду на рахунках бути не повинно. Пов'язано це з тим, що згідно зі ст. 57 БКУ не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду Казначейство України закриває усі рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді для виконання бюджету. Порядок закриття рахунків поточного бюджетного періоду і відкриття рахунків наступного бюджетного періоду визначений наказом

Мінфіну від 22.06.2012 р. № 758. Що стосується коштів на рахунках спеціального фонду, то у ст. 57 БКУ сказано про те, що на кінець бюджетного періоду Казначейство повинне зберегти залишки коштів на рахунках спецфонду бюджету і субвенцій зі спецфонду держбюджету на рахунках спецфонду місцевих бюджетів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. І тільки у разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спецфонду мають бути перераховані до загального фонду бюджету.

Таким чином, ті установи, у яких є залишки на рахунках спецфонду, повинні їх перенести на нові субрахунки. Проте Планом рахунків для обліку грошових коштів на рахунках у Казначействі передбачено всього три субрахунки: 2313 «Реєстраційні рахунки» (для обліку грошових коштів, які знаходяться на рахунках в органах Казначейства, що можуть бути використані для поточних операцій); 2314 «Інші рахунки в Казначействі» (для обліку інших надходжень грошових коштів, які знаходяться на рахунках в органах Казначейства, що не відображені на субрахунку 2313, зокрема, кошти для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю; кошти, виділені з бюджету розпорядникові бюджетних коштів для подальшого їх розподілу і перерахування на реєстраційні рахунки); 2315 «Рахунки для обліку депозитних сум» (для обліку коштів, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням). Тобто на реєстраційному рахунку 2313 тепер облі-

ковуватимуться як кошти загального фонду, що раніше обліковувалися на субрахунку 321 «Реєстраційні рахунки», так і кошти спецфонду, які до 2017 р. обліковувалися на різних субрахунках, а саме на 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги», 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» і 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду». На субрахунку 2314 тепер потрібно обліковувати кошти, рух яких раніше обліковувався на субрахунках 322 «Особові рахунки», 328 «Інші рахунки в казначействі». А оскільки як раніше, так і зараз розпорядникам бюджетних коштів необхідно контролювати надходження і витрачання коштів за видами власних надходжень, до субрахунків 2313 і 2314 треба ввести відповідну аналітику.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, новий План рахунків є ще досить недосконалим та потребує уточнень і змін. Із недоліків, які так і не були усунуті, можна відзначити те, що знову немає можливості зробити правильну кореспонденцію з віднесення сум до податкового кредиту, визначену в п. 198.1 ПКУ. Варто зазначити, що тепер платники ПДВ мають формувати податковий кредит за всіма операціями із придбання товарів і послуг незалежно від того, де вони будуть використовуватись, але якщо потім вони будуть використані в негосподарській діяльності, то потрібно нарахувати собі податкові зобов'язання відповідно до ст. 198.5 ПКУ. Також немає рахунків для відображення податкових зобов'язань та податкового кредиту і відповідної кореспонденції рахунків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Перехідні таблиці з Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Додаток.doc.
2. Аналіз нового плану рахунків для бюджетних установ, який діє з 01.01.2017 р. [Електронний ресурс] / Пантюхін В. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/>.
3. Новий План рахунків: переносимо залишки. [Електронний ресурс] / Гапоненко Л. – Режим доступу: <https://balance.ua/ua/news/all/post>.
4. План рахунків бюджетних установ 2017. [Електронний ресурс] / Федоров С. – Режим доступу: <https://dtk.com.ua/debet/ukr/>.
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс] / Корнійчук В. – Режим доступу: <http://www.ustanova.com.ua/>.
6. Практична бухгалтерія – Бюджетна сфера: облік зобов'язань. [Електронний ресурс] / Чорноус А. – Режим доступу: <http://budget.factor.ua/>
7. Розроблено на 2017 рік Метод. рекомендації зі співставлення субрахунків за старим і новим Планами рахунків для бюджетників. [Електронний ресурс] / Біленко М. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/>.