

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6:336.2:336.5

**Жидєєва Л.І.**, к.е.н, доцент  
*Університет державної фіскальної служби України*  
**Андрієнко О.М.**, головний бухгалтер  
*Ірпінський державний коледж економіки і права, викладач*

## ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА «СОЦІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ» ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ФОРМАХ ЗВІТНОСТІ

**Жидєєва Л.І., Андрієнко О.М. Проблеми обліку та контролю доходів і витрат на «Соціальне забезпечення» та їх відображення у формах звітності.** У статті досліджено теоретико-методологічні положення та надано практичні рекомендації щодо організації обліку доходів і витрат у бюджетних установах. Досліджено проблеми обліку доходів та витрат на «Соціальне забезпечення» відповідно до нормативно-законодавчих актів України та обґрунтовано методику їх відображення як доходів і витрат від необмінних операцій. Запропоновано шляхи удосконалення обліку доходів і витрат у бюджетних установах.

**Ключові слова:** доходи і витрати від обмінних операцій, доходи і витрати від необмінних операцій, соціальне забезпечення, бюджетні установи, трансферти.

**Жидеева Л.И., Андриенко Е.Н. Проблемы учета и контроля доходов и расходов на «Социальное обеспечение» и их отражение в формах отчетности.** В статье исследованы теоретико-методологические положения и предоставлены практические рекомендации относительно организации учета доходов и расходов в бюджетных учреждениях. Исследованы проблемы учета доходов и расходов на «Социальное обеспечение» в соответствии с нормативно-законодательными актами Украины и обоснована методика их отображения как доходов и расходов от необменных операций. Предложены пути усовершенствования учета и контроля доходов и расходов в бюджетных учреждениях.

**Ключевые слова:** доходы и расходы от обменных операций, доходы и расходы от необменных операций, социальное обеспечение, бюджетные учреждения, трансферты.

**Zhydeeva L.I., Andrienko O.M. Problems of account and control of profits and charges are on «Social welfare» and their reflection in the forms of accounting.** In the article investigational teoretiko-methodological position and practical recommendations are given in relation to organization of accounting of incomes and charges in budgetary establishments. Investigational problems of accounting of incomes and charges on «Social welfare» in accordance with normatively legislative acts of Ukraine and grounded method of their reflection as profits and charges from unexchange operations. The ways of improvement of accounting of incomes and charges are offered in budgetary establishments.

**Key words:** profits and charges are from exchange operations, profits and charges are from unexchange operations, public welfare, budgetary establishments, transfers

**Постановка проблеми.** Зі введенням в дію з 1.01.2017 року низки нормативних актів для розпорядників бюджетних коштів виникли проблеми щодо формування доходів і витрат від обмінних і необмінних операцій та відображення інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Одним із таких проблемних питань є формування доходів і витрат на «Соціальне забезпечення». Соціальне забезпечення деяких бюджетних установ здійснюється за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) 2710 «Виплати пенсій і допомог», 2720 «Стипендії» та 2730 «Інші виплати населенню».

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням реформування та організації бухгалтерського

обліку в бюджетних установах України у різні часи приділяли значну увагу О.О. Дорошенко, Р.Т. Джога, Є.В. Калюга, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, І.Д. Фаріон, О.О. Чечуліна та інші. Ці науковці приділили увагу в своїх публікаціях змінам в організації та методиці обліку відповідно до введених в дію протягом 2015–2017 років національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Проте досі низка проблемних питань щодо обліку доходів і витрат від обмінних і необмінних операцій потребує розгляду та уточнення.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті – дослідити теоретико-методологічні основи обліку доходів і витрат відповідно до НП(С)БОДС 124

«Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» та обґрунтувати необхідність віднесення доходів і витрат на «Соціальне забезпечення» (поточні трансферти населенню) до доходів і витрат від необмінних операцій. Розробити практичні рекомендації щодо обліку доходів і витрат від необмінних операцій та відображення інформації у фінансовій звітності.

**Виклад основного матеріалу.** У межах модернізації системи бухгалтерського обліку державного сектору з 01.01.2017 року було введено в дію низку нормативних актів, що регламентують порядок формування доходів і витрат і їх відображення в бухгалтерському обліку, порядок застосування плану рахунків та складання і подання форм фінансової звітності. Проте зі введенням в дію цих нормативних актів виникла низка проблем щодо формування доходів і витрат і проведення контролю правильності відображення їх у звітності. Зупинимось на одній із них.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [2] та НП(С)БОДС 135 «Витрати» [1] з 01.01.2017 року **доходи та витрати** розпорядників бюджетних коштів поділяються на доходи та витрати від **обмінних і необмінних операцій**:

– **обмінна операція** – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань;

– **необмінна операція** – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але *може передбачати виконання певних умов*.

З 01.01.2017 року витрати суб'єктів державного сектору відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [1] класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат, як:

– оплата праці (заробітна плата, 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).

Витрати за необмінними операціями включають такі елементи витрат, як:

– трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);

– інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Розпорядники бюджетних коштів здійснюють видатки за **кодом економічної класифікації видатків** (далі – КЕКВ) **2700 «Соціальне забезпечення»**. Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету [3] до цих виплат належать: **поточні трансферти населенню, що включають виплату всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення**.

**Трансферти населенню** – це поточні платежі фізичним особам або надання їм матеріальної допомоги у натуральному вигляді, які передбачені для збільшення їх доходу [3]. Для **розпорядників бюджетних коштів видатки за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» є трансфертним платежем** – невідплатним і безповоротним платежем, що не передбачає **придбання товарів чи послуг, надання кредиту або не пов'язаний із виплатою непогашеного боргу** [3]. Таким чином, **відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» доходи та витрати за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» є доходами та витратами від необмінної операції** і повинні відображатися у бухгалтерському обліку за субрахунками, призначеними для відображення доходів і витрат за **необмінними операціями**.

Проте у різних нормативно-правових актах, які вступили в дію з 01.01.2017 року, відображення доходів і витрат за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» на субрахунках бухгалтерського обліку державного сектору трактується по-різному, а саме: відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4] та Рекомендацій із зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат із кодами бюджетної класифікації» [5] для відображення доходів і витрат за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» призначено субрахунки, відображені в табл. 1;

Відповідно до таблиці 1 надходження коштів для забезпечення видатків за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» не можуть бути доходами від обмінних операцій. Це можуть бути «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ **для виконання цільових заходів»**. А тому для їх обліку необхідно використовувати рахунок 75 «Доходи за необмінними операціями». На ньому передбачено вести облік та узагальнення інформації про доходи від

## Зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат із кодами бюджетної класифікації

Субрахунок бухгалтерського обліку	Характеристика субрахунку	Доходи та витрати за бюджетною класифікацією
<i>Доходи за обмінними операціями</i>		
7011 «Бюджетні асигнування»	ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2110 «Оплата праці» 2120 «Нарахування на оплату праці» 2200 «Використання товарів і послуг»
7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	ведеться облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядником бюджетних коштів	25010100 «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю» 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності»
<i>Доходи за необмінними операціями</i>		
75 «Доходи за необмінними операціями»	ведеться облік та узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших <b>розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів</b> , у тому числі заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; доходи від списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув, відображаються за відповідним кодом бюджетної класифікації доходів, за рахунок яких була здійснена операція, в результаті якої виникла така заборгованість	25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки» 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ <b>для виконання цільових заходів</b> , у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб»; доходи від списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув, відображаються за відповідним кодом бюджетної класифікації доходів, за рахунок яких була здійснена операція, в результаті якої виникла така заборгованість
<i>Витрати за обмінними операціями</i>		
8011 «Витрати на оплату праці»	ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо)	2110 «Оплата праці» 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм» – видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
8111 «Витрати на оплату праці»	ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	
<i>Витрати за необмінними операціями</i>		
8511 «Витрати за необмінними операціями»	ведеться облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків, списаної дебіторської заборгованості	2600 «Поточні трансферти» <b>2700 «Соціальне забезпечення»</b> 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм» – <b>соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах</b> 3230 «Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям» 3240 «Капітальні трансферти населенню» 2800 «Інші поточні видатки» списання дебіторської заборгованості відображається за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким обліковується така заборгованість

трансфертів. Трансферти – кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [2]

Таким чином, відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [1] витрати за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» є витратами від необмінної операції і повинні відображатися бухгалтерському обліку за субрахунками, призначеними для відображення витрат за необмінними операціями.

Між тим, згідно з Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку, для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [5] (таблиця 2) передбачено відображати надходження фінансування виплат на соціальне забезпечення як «Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством» на доходи від обмінних операцій.

Разом із тим, відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [1], витрати за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» є витратами від необмінної операції і повинні відображатися бухгалтерському обліку за субрахунками, призначеними для відображення витрат за *необмінними операціями*.

Але *нарахування стипендій* за КЕКВ 2720 «Стипендії» здійснюється за дебетом 8011 «Витрати на оплату праці», таблиця 2, а нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету за КЕКВ 2710 «Виплати пенсій і допомоги» та КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню» здійснюється за дебетом 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Тобто витрати за КЕКВ 2720 «Стипендії» відносяться до витрат від обмінних операцій, а витрати за КЕКВ 2710 «Виплати пенсій і допомоги» та КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню» відносяться до витрат від необмінних операцій.

**Водночас Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [3] надає таку характеристику субрахунків:**

– 8011 «Витрати на оплату праці» ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо);

– 8511 «Витрати за необмінними операціями» ведеться облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків, списаної дебіторської заборгованості.

Характеристика субрахунків вказує на те, що витрати за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» належать до витрат за необмінними операціями.

Крім того, згідно з **Рекомендаціями із зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації** [5] витрати за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» або КЕКВ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм» – соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах також відображаються за субрахунком 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Таблиця 2

**Відображення господарських операцій за КЕКВ «Соціальне забезпечення»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
5. Облік операцій з грошовими коштами			
5.1.	Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2313 «Реєстраційні рахунки»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»
5.5	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
8. Операції із заробітною платою			
8.2	Нарахування стипендій	8011 «Витрати на оплату праці»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
8.6	Нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних та послуг зв'язку, компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511 «Витрати за необмінними операціями»	6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Аналізуючи вищевикладені нормативно-правові акти, можна дійти висновку, що нормативними актами передбачено відображення доходів для здійснення витрат за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення»:

– доходи – за кредитом 7011 «Бюджетні асигнування», який є рахунком доходів за **обмінними** операціями;

– витрати – за дебетом 8511 «Витрати за необмінними операціями», який є рахунком витрат за **необмінними** операціями.

У результаті невідповідності нормативно-правових актів виникла проблема щодо відображення нарахованих доходів та визнаних витрат за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» у бухгалтерському обліку та під час складання форми фінансової звітності № 2-дс «Звіт про фінансові результати». Між формами у таблицях фінансової звітності № 2-дс «Звіт про фінансові результати» також спостерігається невідповідність. Фінансування (доходи) за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» відображається у доходах від **обмінних операцій**, а витрати за

цим же КЕКВ відображаються як **витрати за необмінними операціями**. Тобто між доходами і витратами відсутній принцип **відповідності**.

**Висновки з цього дослідження.** Проаналізувавши нормативно-правові акти, можна дійти висновку про те, що витрати за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» є доходами та витратами від необмінних операцій, і для відображення доходів у бухгалтерському обліку необхідно застосовувати рахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)» А для обліку витрат – 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Крім того, необхідно передбачати бухгалтерські проводки щодо їх відображення у Робочій кореспонденції рахунків – у додатку до Положення про облікову політику.

Відображення нарахованих доходів та визнаних витрат за КЕКВ 2700 «Соціальне забезпечення» у бухгалтерському обліку та під час складання форми фінансової звітності № 2-дс «Звіт про фінансові результати» необхідно відображати як доходи і витрати за необмінними операціями.

#### Список літератури:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення: 11.08.2018).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення: 11.08.2018).
3. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333, із змінами. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення: 10.08.2018).
4. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219 URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення: 14.08.2018).
5. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами затв. наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219. URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення: 14.08.2018).
6. Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації, лист МФУ від 30.12.2016 р. № 31-11420-06-5/37851 URL: <http://www.minfm.gov.ua> (дата звернення: 14.08.2018).