

УДК 628.157

ПІДХОДИ ДО ВИЗНАННЯ СУТНОСТІ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ

А. В. Драгоман

студентка магістратури, навчально-науковий інститут економіки та менеджменту
Науковий керівник - к.е.н., професор С. Я. Зубілевич

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

У статті розглянуті підходи щодо визначення та визнання доходів і витрат загального фонду, в умовах методу нарахування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ключові слова: бюджетні установи, доходи, видатки, витрати, метод нарахування, обмінна операція, необмінна операція.

В статье рассмотрены подходы к определению и признанию доходов и расходов общего фонда, в условиях метода начисления в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, доходы, расходы, уплата денежных средств, метод начисления, обменная операция, необменная операция.

The article deals with the approaches to the income and expenditures of the general fund determining and recognition, under the method of accrual accounting in accordance with national statements (standards) of accounting in the public sector.

Keywords: public sector entities, incomes, expenses, cash outflows, accrual basis, exchange transaction, non-exchange transaction.

Постановка проблеми. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до «Стратегії розвитку системи управління державними фінансами» [1] передбачає створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи шляхом вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS), перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, засновані на принципах безперервності діяльності та нарахування доходів і витрат.

Найбільш суттєві зміни у бухгалтерському обліку бюджетних установ торкнуться обліку доходів і витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань організації обліку доходів і видатків загального фонду бюджетних установ займаються багато вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, зокрема, В. В. Сьомченко, О. Р. Романенко, О. В. Кравченко, Н. І. Сушко, С. О. Левицька, К. С. Машенко, С. В. Свірко, О. О. Дорошенко, М. І. Карліна, П. Й. Атамас, Р. Т. Джога та ін. Незважаючи на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку доходів і видатків загального фонду, недостатня увага приділена проблемі зміни їх сутності в умовах реформування управління державними фінансами.

Мета дослідження полягає у дослідженні сутності понять доходів і витрат бюджетних установ за загальним фондом в умовах впровадження методу нарахування.

Викладення основного матеріалу дослідження. Діяльність бюджетних установ передусім спрямована на задоволення соціальних та культурних потреб суспільства та держави. Некомерційний характер діяльності установ полягає у наданні населенню безоплатних послуг, пов'язаних з різними сферами діяльності людини. На думку фахівців,

саме процес надання нематеріальних послуг бюджетними установами є їх основним видом діяльності [3, 9]. Для здійснення цієї діяльності вони отримують асигнування із загального фонду бюджету, які вітчизняні науковці ототожнюють із доходами загального фонду [3- 6].

За МСБОДС 1, бухгалтерський облік доходів і витрат у бюджетних установах повинен здійснюватися за методом нарахування, відповідно до якого операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. На аналогічних засадах базуються і Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентує облік доходів НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» [2]. Нові стандарти запроваджують класифікацію операцій бюджетних установ на обмінні та необмінні. 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. За НП(С)БОДС 124 бюджетне асигнування розглядається як складова доходів від обмінних операцій, оскільки виділяється на здійснення установою її повноважень. За своєю суттю це повноваження суб'єкта державного сектора, надані відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

У МСБОДС 9 окремі критерії для визнання доходів у вигляді асигнувань із бюджету відсутні. За НП(С)БОДС 124 бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектора своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю [2].

Такий підхід, на думку О. В. Адамик, пов'язаний з тим, що «операції отримання доходу від основної діяльності (доходів загального фонду тобто бюджетного асигнування), хоч і списуються на фінансовий результат та співвідносяться із витратами 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» [3].

Розглянутий підхід пояснює оцінку такого доходу: оскільки дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо стосовно доходів загального фонду позиції вчених в основному однакові, то трактування сутності видатків і витрат у законодавчих, нормативних актах та економічній літературі суттєво відрізняються між собою. Так, згідно зі статтею 2 Бюджетного кодексу України, видатки бюджету - це «...кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум». Як видно, поняття видатки розкривається через сутність витрат, а витрати - навпаки, через видатки. Зокрема, у Кодексі зазначено: «Витрати бюджету - це видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу» [4].

Більшість економістів під видатками бюджетів розуміють інструмент розподілу державних благ. Так, В. Опарін зазначає, що „в основі сучасного розуміння сутності бюджетних видатків має бути суспільний вибір... Видатки бюджету є інструментом досягнення вищого критерію справедливості у розподілі державних благ з метою досягнення граничного рівня добробуту для кожного члена суспільства» [4].

НП(С)БОДС 135 «Витрати» дає наступне визначення: «Витрати - це зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам» [2]. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням

доходу, для отримання якого вони здійснені. Таким чином виконується принцип нарахування і відповідності доходів і витрат.

Отже, на відміну від касового методу, при використанні якого витрати і надходження враховуються тільки тоді, коли вони пов'язані з грошовими операціями, метод нарахування являє собою метод бухгалтерського обліку, при якому всі операції та події визнаються тоді, коли вони відбулися, а не в міру надходження або виплати грошових коштів або їх еквівалентів [6]. Зокрема, ознакою революційних змін в даному випадку слід вважати відображення витрат на амортизацію, які в умовах касового метод обліку не існували. Проте асигнування із загального фонду бюджету на придбання основного капіталу слід визнавати у складі власного капіталу, а не доходів періоду.

Проте у тексті та нових формах Звіту про фінансові результати одночасно використовуються терміни «витрати» і «видатки» [2]. На наш погляд, останні варто було пов'язати із рухом грошових коштів з бюджету (рахунку) установи, тобто колишнім терміном «касові видатки». Особливо непослідовним у даному випадку є виділення у складі витрат статті «На придбання основного капіталу». Такий підхід є залишком від застосування касового методу. Кошти, видані із бюджету на придбання основного капіталу, слід відображати у складі Звіту про рух грошових коштів як надходження, а видаток - як видаток на придбання необоротних активів. Витрати на амортизацію необоротних активів, придбаних за рахунок коштів загального фонду бюджету, повинні визнаватися одночасно із визнанням відповідних доходів та зменшенням власного капіталу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запровадження НП(С)БОДС в Україні передбачає дещо інші підходи до визначення сутності доходів і витрат загального фонду бюджетних установ на противагу традиційним підходам. На наш погляд, визнання доходів загального фонду в момент та у сумі формування фактичних витрат установи дозволяє відобразити економічний зміст цих обмінних операцій. При одночасному визнанні доходів і витрат фінансовий результат за загальним фондом бюджетної установи буде рівним нулю, що відповідатиме економічному змісту діяльності установи як неприбуткової в частині загального фонду.

Список використаних джерел:

1. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 року № 774-р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджені Міністерством фінансів України від 25.01.2012р. № 52 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023
3. Адамик, О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки // Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка”, 2012. – Випуск 721. – С. 42-48. [Електронний ресурс]: [сайт]. – Режим дост.: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12672/1/8_42-48_Vis721menegment.pdf
4. Котова С. С. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та економічне значення / С. С. Котова // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка»- Випуск № 647 - 2009. - 651 с.
5. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко. - 2009. - Режим доступу : http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/kravchenko_036.pdf.
6. Леонтенко О. М. Обґрунтування необхідності застосування методу нарахування для обліку в державному секторі / О. М. Леонтенко // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ - Серія: Економічні науки. - № 3. - 2013. - 322 с.
7. Машченко К. С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України. [Електронний ресурс] / К. С. Машченко. - Режим доступу: www.nbv.gov.ua/portal/Soc Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf.
8. Шмігель Т. В. Метод обліку доходів і видатків бюджетних установ України / Т. В. Шмігель // Студентський вісник НУВЕП. - Випуск 2(2). - 2014. - 194 с.