

БЮДЖЕТНІ АСИГНУВАННЯ ТА ДОТАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ: ЇХ ТРАКТУВАННЯ З МЕТОЮ ОБЛІКУ ТА ВІДМІННОСТІ

У статті досліджено відмінності між поняттями бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки у контексті вітчизняних та міжнародних облікових нормативних положень, а також їх вплив на методiku відображення в обліку і звітності.

Ключові слова: бюджетні асигнування, дотації, доходи суб'єктів державного сектора економіки

Adamyk O.

BUDGETARY APPROPRIATIONS AND DOTATIONS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES: DIFFERENCES AND INTERPRETATION FOR ACCOUNTING

The paper researches the differences between the concepts of public sector entities budgetary appropriations and dotations in the context of national and international accounting regulations. The article also discusses their impact on the accounting and reporting methods.

Keywords: budgetary appropriations, dotations, public sector entities income

1. Вступ

Основною формою доходів бюджетних установ є бюджетні асигнування. Такі суми є близькими за значенням і часто на практиці ототожнюються з доходами та дотаціями. Це негативно впливає на інформаційне забезпечення управління бюджетами. Неправильне відображення в обліку моменту та суми таких надходжень призводить до перекручень даних у фінансовій звітності та спотворення результатів виконання бюджетів і кошторисів.

Вивчення методології бухгалтерського обліку сум доходів та бюджетних асигнувань, зокрема, займає сьогодні одне з провідних місць у наукових працях вітчизняних науковців і практиків Н. О. Гурой, О. А. Заїнчовського, С. О. Левицької, Л. Г. Ловінської, С. В. Свірко, Н. І. Сушко та ін. Уніфікація вітчизняних облікових норм державного сектора економіки з вимогами міжнародних стандартів вносить ряд змін у порядок визнання, оцінки та відображення в обліку усіх складових доходів, що потребує подальших їх досліджень.

Мета статті – дослідження сутнісного розуміння понять «бюджетні асигнування» та «дотації» суб'єктів державного сектора економіки у контексті вітчизняних і міжнародних облікових нормативних положень, а також їх впливу на методiku відображення в обліку та звітності. У контексті окресленої мети завдання дослідження полягає у визначенні понять бюджетні асигнування та дотації і їх співвідношенні з такою базовою економічною категорією як доходи та її класифікаційними групами. Це є вирішальним фактором для окреслення критеріїв оцінки, моменту визнання й обліку дотації та бюджетних асигнувань.

2. Бюджетні асигнування та дотації: теоретичний аспект

Спробуємо диференціювати та порівняти поняття «бюджетні асигнування» та «дотації» суб'єктів державного сектора економіки у табл. 1. З неї можемо зробити загальний висновок, що дотації та асигнування відрізняють потреби, на які ці кошти надано: асигнування – для фінансування певних програм; дотації – без конкретного цільового призначення для збалансування бюджету.

Детально зупинимось на співвідношенні вказаних понять до такої економічної категорії як доходи та її класифікаційних ознак.

Дотація (від лат. dotatio — дар, пожертва) — доплата з державного бюджету задля збалансування бюджетів нижчих рівнів; різновид субсидії. Дотація – це безвідплатна, безповоротна допомога з бюджету вищого рівня бюджету нижчого, яка не має цільового характеру та надається у випадку перевищення видатків над доходами.

У бюджетній діяльності застосовується дотація вирівнювання у формі міжбюджетного трансферту, що надається на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який його отримує. Вона надається на безвідплатній та безповоротній основі без встановлення напрямів і (або) умов її використання.

В Державному бюджеті України можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти місцевим бюджетам: дотація вирівнювання бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва й Севастополя, районним бюджетам та бюджетам міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення.

Визначення понять “бюджетні асигнування” та “дотації” суб’єктів державного сектора у нормативно-правових актах, словниках та енциклопедіях

Джерело	Асигнування	Дотації
Бюджетний кодекс України [1]	Повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [ст. 2]	Міжбюджетний трансферт, що надається безоплатно і безповоротно, на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який його отримує [1, ст. 2]
НП(С)БОДС 124 [6]	Повноваження суб’єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного фінансування та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження	–
Про Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій. Постанова КМУ від 9 січня 2000 р. № 17 (втратила чинність)	Повноваження розпоряднику бюджетних коштів на взяття зобов’язань та витрачання бюджетних коштів на конкретну мету в процесі виконання бюджету, яке надано відповідно до бюджетного призначення [п. 2]	–
Економічна енциклопедія [3]	Грошові засоби, що виділяють з державних та недержавних джерел на певні потреби, цілі або певним організаціям, особам [3, с. 53]	Асигнування з державного бюджету, доплата, матеріальна допомога. Бюджетна дотація надається вищестоящими бюджетами нижчестоящим, коли видатки перевищують доходи, для остаточної їх збалансованості
Н. О. Гура, Ю. В. Каверін [10]	–	Грошові кошти, що надаються без повернення з державного бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організацій [10, с. 13]
Економічна енциклопедія [2]	Від латин. <i>assigno</i> – призначаю – цільові кошти, виділені державними установами чи організаціями недержавної форми власності на реалізацію певних виробничо-підприємницьких проектів або спеціальних програм	Від латин. <i>dotatio</i> -дар, пожертвування, від латин. <i>doto</i> – наділяю – асигнування з державного бюджету на покриття збитків, для збалансування нижчестоящих бюджетів, доплата
О. А. Заїнчківський, Т. М. Сторожук [7]	Суми, які затверджені по бюджету на видатки на певні заходи [7, с. 140]	–

Дотація вирівнювання не має цільового призначення та використовується в бюджеті нижчого рівня для збалансування доходів і видатків. Міські (міст Києва й Севастополя, міст республіканського, Автономної Республіки Крим і міст обласного значення) й районні ради можуть передбачати у відповідних бюджетах дотації вирівнювання бюджетам районів у містах, бюджетам сіл, селищ, міст районного значення та їх об’єднань, а також кошти, що передаються з цих бюджетів.

Визнання доходів від зарахування коштів дотації, на наш погляд, необхідно відображати у момент та у сумі фактичного зарахування коштів. У даному випадку дотація є одним із шляхів надходження доходів суб’єкта державного сектора економіки.

Словник іншомовних слів пояснює: –асигнувати (від лат. *assigno* – призначаю, виділяю) – відпускати, виділяти певну суму грошей для певної мети [8, с. 85].

Економічна енциклопедія визначає асигнування як –грошові засоби, що виділяють з державних та недержавних джерел на певні потреби, цілі або певним організаціям, особам [3, с. 53]. Тобто вже саме тлумачення слова передбачає цільових характер таких грошей.

Чинна методика обліку бюджетних асигнувань, як об’єкта обліку виконання кошторису бюджетних установ, передбачає їх відображення як доходу за-

гального фонду. Ця класифікаційна ознака вказує на джерело таких надходжень. Критерії визнання, оцінка та момент віднесення сум бюджетного асигнування до доходів визначені приналежністю таких сум до операцій обмінного чи необмінного характеру.

Міжнародні стандарти обліку в державному секторі економіки 9 –Дохід від операцій обміну [5] та 23 –Дохід від необмінних операцій [6] не надають прямої вказівки про віднесення сум бюджетних асигнувань до доходів обмінного чи необмінного характеру.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку у державному секторі економіки 124 –Доходи [7] кошти бюджетного асигнування віднесено до операцій обмінного характеру, про що прямо вказано у п. 1.1 розділу I. Відповідно до НП(С)БОДС 124 –бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [6, п. 4]. Таке ж визначення дає Бюджетний кодекс України [1, ст. 2 абз. 6].

Приналежність економічних вигод до операцій обмінного чи необмінного характеру визначає спосіб їх оцінки, момент визнання у складі доходів, а, відтак, і метод відображення в обліку.

3. Відображення в обліку дотацій та бюджетних асигнувань

Аналіз вітчизняних і міжнародних облікових нормативних положень свідчить про неоднозначне трактування способу оцінки та моменту визнання бюджетних асигнувань в обліку (табл. 2).

Окрім того, із зазначеної цитати слідує, що –бюджетні асигнування і –доходи є поняттями нетотожними. При здійсненні основної діяльності бюджетні асигнування є зобов'язаннями на здійснення платежів, які мають кількісні, часові та цільові обмеження і повинні відображатися в обліку в мо-

Таблиця 2
Порівняння ознак відображення бюджетних асигнувань в обліку за НП(С)БОДС 124 “Доходи” та МСБОДС 9 “Доходи від операцій обміну”

Показники	НП(С)БОДС 124 [6]	МСБОДС 9 [5]
Особливості визнання	Віднесено до доходів від обмінних операцій [6, п. 1.1 розділ I]	–
Момент визнання	Визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю [6 п. 2.3 розділу II]	Дохід визнається якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності до суб'єкта господарювання і ці вигоди можна достовірно оцінити [5, преамбула]
Оцінка	Оскільки бюджетне асигнування віднесено до операцій обмінного характеру, то можна стверджувати що дохід від таких надходжень можна оцінити ... за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню [6, п. 1.1 розділ III]	... оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торгівельної знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання [5, п. 15]

Відповідно до МСБОДС 9 –Доходи від операцій обміну доходів від операцій обміну оцінюються ... за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню [5, п. 14]. Справедливою вартістю варто вважати –уму, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, об'єзнаними і незалежними сторонами [5, п. 11].

Вітчизняні економічні реалії не дозволяють повною мірою застосувати критерії оцінювання, вказані у МСБОДС 9 оскільки:

1) сума компенсацій за продаж товарів або надання послуг суб'єктами державного сектору часто не відповідає справедливій вартості. Це зумовлено неприбутковим статусом бюджетних установ, вони отримують компенсацію не від споживача товарів та послуг, а з відповідного бюджету. Вартість таких благ неоперативно реагує на зміни ринку, або ж через монополію держави є завищеною;

2) вартість послуг обумовлена ступенем наповненості бюджету і не пов'язана з ринковою ціною кон'юнктуру.

У національних стандартах передбачено визнання сум бюджетних асигнувань ... доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю [6, п. 2.3 розділу II].

Судячи із зазначеного, бюджетні асигнування можуть отримуватись на виконання заходів, пов'язаних із основною та неосновною діяльністю. Отже, такі суми варто відображати в обліку як доходи залежно від цільового призначення витрат:

– якщо для повноважень визначених законодавством (основної діяльності) – у момент визнання понесених витрат;

– якщо для заходів, не пов'язаних із основною діяльністю – у момент отримання активу (послуг, робіт), тобто за касовим методом. Такі суми, на наш погляд, доцільно вважати дотаціями.

мент отримання коштів. А відображення доходів за сумами бюджетних асигнувань необхідно здійснювати у момент визнання понесених витрат на виконання вказаних зобов'язань.

Нагадаємо, що чинна методика обліку бюджетних асигнувань передбачає їх відображення у складі доходів за касовим методом. Метод, запропонований у НСБОДС 124 –Доходи, відрізняється від чинного і є найбільш прийнятним для бюджетних установ оскільки: відображає ступінь освоєння наданих коштів; є найбільш наближеним до моменту виконання функціональних обов'язків установи; відповідає принципу відповідності доходів та витрат, оскільки на результат виконання кошторисів списуються доходи та витрати одного періоду; точно відображає фінансовий результат, оскільки відповідає методу нарахування; відповідає суті діяльності суб'єктів державного сектору, які є некомерційними установами, а отже не можуть отримувати прибуток коштом держбюджету; такий метод передбачений у НП(С)БОДС 124 –Доходи п. 2.3 розділу II та підтримується МСБОДС 9 –Дохід від операцій обміну.

Для відображення доходів загального фонду бюджетних установ у момент здійснення фактичних витрат ми вважаємо за доцільне ввести рахунків 69 –Бюджетні асигнування для обліку наданих бюджетних асигнувань у розрізі субрахунків: 691 –Бюджетні асигнування з Державного бюджету та 692 –Бюджетні асигнування з місцевого бюджету.

За кредитом рахунку ми пропонуємо відображати отримані суми асигнувань, наданих із відповідного бюджету, а за дебетом – їх списання на рахунки доходів у момент та у сумі здійснених витрат у звітному періоді.

Наявні субрахунки 701 –Асигнування з державного бюджету на витрати установи та інші заходи та 702 –Асигнування з місцевого бюджету на витрати та інші заходи до рахунку 70 –Доходи загального фонду слід перейменувати на 701 –Доходи, профінансовані з державного бюджету і 702 –Доходи, профінансовані з місцевого бюджету.

Порядок застосування чинної та запропонованої методики обліку доходів і витрат

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Чинна методика обліку		Пропонована методика обліку	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1	Зараховано кошти бюджетного асигнування на реєстраційний рахунок	1000	321	701	321	691
2	Отримано від постачальника продукти харчування	500	232	675	232	675
3	Оплатено, придбані раніше, продукти харчування (здійснено касові видатки)	500	675	321	675	321
4	Використано у господарській діяльності продукти харчування (фактичні видатки)	250	801	232	801	232
5	Нарахована заробітна плата	650	801	661	691	701
6	Віднесено на результат виконання кошторисів:					
6.1	за чинною методикою:					
	– доходи	1000	701	431	x	x
	– видатки (250+650 = 900)	900	431	801	x	x
6.2	за запропованою методикою:					
	– доходи (250+650=900)	900	x	x	701	431
	– видатки (250+650 = 900)	900	x	x	431	801

Порядок застосування чинної та запропонованої методики обліку доходів і витрат покажемо на спрощеному прикладі (табл. 3).

Як видно з табл. 3, запропонована методика ліквідує спотворення результату виконання кошторису навіть за умови часткового використання отриманих асигнувань та неповного перенесення вартості придбаних у звітному періоді запасів на видатки.

Необхідним обмеженням запропонованого методу визнання доходів є вимога здійснювати списання доходів лише за умов отриманого бюджетного фінансування. За таких умов виконується один із основних критеріїв визнання доходів, закладений у п. 29 МСБОДС 9 – контроль над ресурсами. В іншому випадку, можливе спотворення інформації про фінансовий результат. Наприклад, якщо фактичні видатки здійснюються, а отже, і доходи відображаються незалежно від отриманого бюджетного фінансування (наприклад, нарахування заробітної плати), то за умов скорочення фактичних надходжень із бюджетів, будуть відображені неіснуючі доходи.

4. Висновки

Здійснене дослідження дозволяє зробити наступні висновки: дотації та асигнування відрізняють потреби, на які ці кошти надано: асигнування – для фінансування певних програм; дотації – без конкретного цільового призначення для збалансування бюджету; надходження економічних вигод у формі дотації має разовий та нецільовий характер. Тому їх доцільно відображати в обліку у момент та у сумі отримання активу; доведено, що –бюджетні асигнування і –доходи є поняттями нетотожними, а тому потребують роздільного відображення в обліку; визнання сум бюджетних асигнувань доходами у момент та у сумі понесених витрат є найбільш прийнятним для бюджетних установ і вимагає введення додаткового рахунку для їх відображення в обліку. З цією метою запропоновано ввести для їх обліку рахунок 69 –Бюджетні асигнування, що дозволить ліквідувати спотворення результату виконання кошторису навіть за умови часткового використання отриманих асигнувань та неповного перенесення вартості придбаних у звітному періоді запасів на видатки.

Необхідним обмеженням запропонованого методу визнання доходів є вимога здійснювати списання доходів лише за умов отриманого бюджетного фінансування. За таких умов виконується один з основних критеріїв визнання доходів, закладений у п. 29 МСБОДС 9 – контроль над ресурсами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : від 08.07.2010р. № 2456-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-6>.
2. Економічна енциклопедія – Економічний словник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovo.org.ua>.
3. Економічна енциклопедія [Текст] : У 3 т. / [редкол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Академія, 2002. – Т. 3. – 952 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 23 (МСБОДС 23) –Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 9 –Дохід від операцій обміну // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 –Доходи // наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1629>.
7. Зайнчковський О. А. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / О. А. Зайнчковський, Т. М. Сторожук. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – 535 с.
8. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Бухгалтерія. – 2013. – № 1-2.
9. Словник іншомовних слів [Текст] / [за ред. акад. АН УРСР О. С. Мельничука]. – [2-е вид. перероб. та доп.]. – К. : Голов. ред. Української Радянської енциклопедії. – 1985. – 966 с.
10. Тлумачний словник бухгалтерської та аудиторської термінології [Текст] / Н. О. Гура, Ю. В. Каверін. – К. : Українська книга, 1999. – 64 с.