

СЕКЦІЯ 5
МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ТА
ПРОБЛЕМИ УНІФІКАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

Оксана АДАМИК

Тернопільський національний економічний університет

**ДОХОДИ ТА БЮДЖЕТНІ АСИГНУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА:
ПРОБЛЕМИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ**

Чинна методика обліку бюджетних асигнувань як об'єкта обліку виконання кошторису бюджетних установ передбачає їх відображення як доходу загального фонду. Термін «доходи загального фонду» з'явився порівняно недавно. До його появи застосовувалося поняття «фінансування бюджетних установ» як процес виділення коштів з відповідного бюджету. Зараз поняття доходів ототожнюється з надходженням (отриманням) грошових коштів.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору економіки 23 «Дохід від необмінних операцій» визначає доходи наступним чином: *«Дохід складається із валового надходження економічних вигод чи потенціалу корисності, отриманого і такого, що підлягає отриманню суб'єктом господарювання, що звітує, і відображає збільшення чистих активів / власного капіталу, крім збільшення, пов'язаного з внесками власників»* [2]. Отже, суттєвою ознакою доходу від необмінних операцій суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС є:

- надходження не лише «економічних вигод», але й і/ або «потенціалу корисності»;
- таке надходження вже отримано або підлягає отриманню;
- у результаті цього надходження відбувається зростання чистих активів та/або збільшення власного капіталу (за виключенням внесків власників).

На наше переконання *бюджетне фінансування і дохід є поняттями нетотожними.*

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»* [1, п. 4]. Таке ж визначення дає Бюджетний кодекс [3, ст. 2 абз. 6].

Отже, опираючись на дане визначення можемо стверджувати, що бюджетне асигнування має ознаки *цільового фінансування* оскільки надходить у безповоротній формі та вимагає витрачання наданих коштів у визначених плановими документами (бюджетом, кошторисом, планом асигнувань) напрямках, розмірах та часових відрізках задля виконання покладених на розпорядника функціональних обов'язків. Більш того, бюджетні установи є неприбутковими організаціями і прямо віднесені до таких п. 157.1 абз. а Податкового кодексу України [4, п. 1577.1].

Таку позицію підсилює той факт, що НП(С)БОДС 124 «Доходи» вимагає визнання бюджетного асигнування за ознаками цільового фінансування оскільки п. 2.3 розділу II вказує: *«Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством...»* [1, п. 23 розділу II] (рис. 2.2). Визнання доходів у розмірі видатків звітного періоду є характерною ознакою цільового фінансування, що виключає отримання прибутку.

Така ж позиція викладена у МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій»: *«У разі здійснення суб'єктом господарювання витрат, пов'язаних з доходом від необмінної операції, такий дохід є валовим надходженням майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності, а будь-яке витрачання ресурсів визнається вартістю операції»* [2, п. 13].

Отже неприбутковий статус бюджетних установ та цільовий характер бюджетного асигнування вимагає визнання доходів від таких надходжень у момент та у сумі фактично здійснених видатків.

Ліміти, що накладають на розпорядника коштів при отриманні активів є не умовами зобов'язань, а застереженнями [2, п. 14 і 15], які зобов'язують суб'єкт господарювання державного сектору використовувати або споживати їх з певною метою. Така мета визначена функціональними обов'язками суб'єкта (надавати навчальні, медичні та ін. послуги), а розмір та напрями використання – плановими документами на звітний період (бюджет, кошторис).

Відповідно до МСБОДС 23 застереження поділяються на:

- *умови*, пов'язані з переданими активами, вимагають від суб'єкта господарювання спожити актив як передбачено або, у разі порушення умов, повернути їх особі, що передає ресурси;
- *обмеження* на використання переданих активів не передбачають вимоги його повернення, якщо він був використаний не за призначенням. У разі порушення одержувачем обмеження, до одержувача можуть бути застосовані заходи впливу (наказ суб'єкту господарювання дотримуватися обмеження або нести цивільну чи кримінальну відповідальність). Такий захід впливу застосовується не внаслідок придбання активу, а через порушення обмеження.

В Україні до суб'єктів господарювання державного сектору застосовуються переважно обмеження на використання переданих активів, оскільки асигнування мають безповоротний характер. А за порушення бюджетного законодавства та встановленого порядку використання таких коштів передбачено адміністративну та кримінальну відповідальність.

Таким чином, на противагу чинній практиці обліку виконання кошторису бюджетними установами, нами доведено, що бюджетне асигнування слід вважати *зобов'язанням* розпорядника бюджетних коштів, що має кількісні, цільові та часові обмеження. Такі кошти формують доходи установи лише на етапі фактичного їх використання на цілі обумовлені у планових документах (бюджеті, кошторисі) у момент та у сумі здійснених фактичних видатків.

Отже можна стверджувати, що *асигнування – це кошти, надані у звітному періоді у результаті перерозподілу доходів бюджетів на користь розпорядників коштів на покриття видатків на виконання ними своїх функціональних обов'язків та мають кількісні, цільові та часові обмеження.*

Характерними ознаками наданого нами визначення є дотримання наступних умов:

- кошти отримані у звітному періоді (що передбачає використання методу нарахування);
- кошти є результатом перерозподілу доходів бюджетів;
- кошти надані для виконання функціональних обов'язків розпорядників коштів;
- вказані активи та/або зобов'язання мають кількісні, цільові та часові обмеження.

Таке визначення можна застосувати для ідентифікації асигнувань з бюджетів різних рівнів та підпорядкувань, у тому числі і для Пенсійного фонду України.

Наступним важливим аспектом відображення категорії в обліку є її оцінка та моменту визнання. Бюджетні асигнування відповідно до НП(С)БОДС 124 «... 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» [п. 2.3 розділу II]. Судячи із зазначеного бюджетні асигнування можуть отримуватись на виконання заходів, пов'язаних з основною та неосновною діяльністю.

Отже такі суми слід відображати в обліку залежно від заходів (напрямку витрачання видатків) для яких вони призначені:

- 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).

Література

1. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 «Доходи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629.*

2. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 23 (МСБОДС 23) – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти) – http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.*
3. *Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року N 2456-VI.*
4. *Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI.*

Наталія БАЗАЛІЙСЬКА

Хмельницький національний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ І КОНТРОЛІНГУ В СФЕРІ УПРАВЛІННЯ ТРУДОВОЮ ПОВЕДІНКОЮ ПРАЦІВНИКА

Аналіз існуючих наукових праць вчених і практиків дає змогу констатувати факт щодо зростання інтересу до проблеми безпосереднього застосування контролінгу в області управління персоналом організації. Однак, досить нечітко виокремлюється відмінність між контролем і контролінгом в управлінській сфері, майже не окреслюються аспекти впровадження контролінгу в процес управління трудовою поведінкою працівника.

Значна частина напрацювань в сфері контролінгу стосується переважно фінансової складової, а не трудової, крім того, контролінг представлений виключно з позицій управлінського контролю.

В сучасній західній теорії контролінг частково заміщує собою сферу бухгалтерського обліку та звітності і ототожнюється з поняттям внутрішньовиробничого (управлінського) обліку. Єдиною функцією контролінгу при цьому виступає контроль фінансових результатів організації. Саме тому виникла помилкова асоціація контролінгу з безупинно здійснюваним контролем. Хоча, не варто забувати, що “контролінг = to control” в перекладі з англійської означає “управління”, а не “контроль”.

Аналізуючи точки зору вчених на сутність поняття “контролінг”, зауважимо, що практично ніхто не заперечує, що це нова концепція ефективного управління підприємством. Тому потрібно чітко відмітити, що поняття “контроль” тісно взаємопов’язані з подіями, які вже відбулися, а “контролінг” завжди спрямований на події в майбутньому. Контроль – “визначає помилки, шукає порушників та встановлює штрафи і покарання”, а контролінг – “спостерігає, реагує, планує, допомагає, керує”. Ось чому правильно побудована система контролінгу спрямована на дослідження майбутніх подій, а не минулих.

Контролінг – це система, що покликана забезпечити інформаційно-методологічну підтримку прийняття управлінських рішень та координацію діяльності різних підрозділів і працівників для досягнення загальних цілей підприємства [1]. Однією із таких служб є управління персоналом на підприємстві. Зауважимо, що саме персонал являє собою головну цінність організації, головний стратегічний ресурс, спрямований на одержання кінцевих фінансових результатів. На нашу думку, роль людського фактору, зокрема ефективного управління трудовою поведінкою, вимагає кардинального переосмислення у сучасній науці.

В. Єронін розглядає контролінг персоналу як монетарну концепцію управління, що застосовує лише визначені показники та направлений на досягнення кількісних цілей [3]. Однак, слід зазначити, що контролінг персоналу необхідно обов’язково віднести і до соціально-орієнтованої концепції контролінгу.

Крім того, контролінг персоналу спрямований на забезпечення досягнення не лише кількісних, але й якісних цілей (досягнення раціональної трудової поведінки, сприяння задоволеності робітників працею та її умовами, створення сприятливого морально-психологічного клімату, тощо). У зв’язку з цим, одним із головних завдань контролінгу є планування, контроль і регулювання, які реалізуються в певному замкнутому просторі управління – контурі управління трудовою поведінкою працівника організації.