

ТРАНСФОРМАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ У КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

ДОРОШЕНКО О. О.

УДК 657.6

Дорошенко О. О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі

Стаття присвячена розгляду основних змін, що відбудуться в системі обліку в бюджетних установах із введенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Її актуальність зумовлена масштабним реформуванням обліку в державному секторі. Автором розкриваються питання трансформації об'єктів обліку в розрізі активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат. Зміни стосуються як виникнення нових об'єктів обліку, не характерних раніше для бюджетних установ, так і перегрупування укрупнених об'єктів. Зазначені зміни порівнюються із положеннями міжнародних стандартів обліку в державному секторі.

Ключові слова: державний сектор, бюджетні установи, активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, об'єкти обліку.

Бібл.: 8.

Дорошенко Олена Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку і аудиту, Національний університет водного господарства та природокористування (вул. Соборна, 11, Рівне, 33028, Україна)

E-mail: olena_doroshenko@i.ua

УДК 657.6

UDC 657.6

Дорошенко Е. А. Трансформация объектов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях в контексте модернизации учета в государственном секторе

Doroshenko Y. A. Transformation of Objects of Accounting in Budget Funded Institutions in the Context of Modernisation of Accounting in the State Sector

Статья посвящена рассмотрению основных изменений, которые произойдут в системе учета в бюджетных учреждениях с введением в действие Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе. Ее актуальность обусловлена масштабным реформированием учета в государственном секторе. Автором раскрываются вопросы трансформации объектов учета в разрезе активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов. Изменения касаются как возникновения новых объектов учета, не характерных ранее для бюджетных учреждений, так и перегруппировки укрупненных объектов. Указанные изменения сравниваются с положениями международных стандартов учета в государственном секторе.

The article is devoted to consideration of main changes that would take place in accounting system in budget financed institutions after introduction of National Regulations (standards) of accounting in the state sector. Its urgency is justified by large-scale reformation of accounting in the state sector. The author describes issues of transformation of objects of accounting from the point of view of assets, own capital, liabilities, proceeds and expenses. Changes touch both appearance of new objects of accounting, not typical for budget financed institutions in the past, and rearrangement of enlarged objects. The said changes are compared with provisions of international standards of accounting in the state sector.

Ключевые слова: государственный сектор, бюджетные учреждения, активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы, объекты учета.

Key words: state sector, budget funded institutions, assets, liabilities, own capital, proceeds, expenses, objects of accounting.

Библ.: 8.

Bibl.: 8.

Дорошенко Елена Александровна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета и аудита, Национальный университет водного хозяйства и природопользования (ул. Соборная, 11, Ровно, 33028, Украина)

E-mail: olena_doroshenko@i.ua

Doroshenko Yelena A. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Accounting and Audit, National University of Water Management and Natural Resources Use (vul. Soborna, 11, Rivne, 33028, Ukraine)

E-mail: olena_doroshenko@i.ua

Україна в світі світових глобалізаційних процесів здійснює активну політику щодо адаптації вітчизняного законодавства до загальноприйнятих норм у міжнародній практиці. Це стосується багатьох сфер, зокрема і сфери державних фінансів. Модернізація державних фінансів, бухгалтерського обліку в державному секторі мають на меті забезпечення якості та прозорості інформації, що характеризує майновий стан і рух бюджетних коштів, а також її відповідність міжнародним стандартам.

Прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 рр. [1] Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБО) регламентують облік у розрізі різних об'єктів і відповідають в переважній частині міжнародним стандартам. Порівняно з чинною практикою бюджетного обліку вне-

сено ряд вагомих змін, які суттєво впливатимуть на розкриття облікової інформації. Новий склад фінансової звітності, нові методологічні засади визнання, оцінки та класифікації активів, пасивів, доходів та витрат установи є причиною трансформації традиційних об'єктів бюджетного обліку.

Означені процеси тільки набувають актуальності, оскільки НП(С)БОДС ще не набули чинності. У вітчизняній науковій літературі, присвяченій питанням обліку в бюджетних установах, учені торкаються питань модернізації бюджетного обліку. Зокрема, за останні роки свій внесок у наукове обґрунтування вказаних проблем здійснили вітчизняні вчені С. В. Свірко, Т. І. Єфіменко, Є. В. Калюга, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна та ін. Проте, зважаючи на масштаби реформування, кожен із напрямків Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі має бути предметом наукових до-

сліджень та дискусій. У зв'язку з тим, що об'єкти бухгалтерського обліку є основою всієї системи, вважаємо, що їх трансформації в процесі переходу на НП(С)БОДС слід приділити окрему увагу.

Слід зазначити, що така трансформація має досить масштабний характер і охоплює перегляд укрупнених об'єктів обліку, виникнення нових об'єктів обліку в державному секторі, зміну змістового наповнення традиційних об'єктів. Повне висвітлення таких змін навряд чи можливе в межах однієї чи навіть кількох наукових статей. У даній статті наведемо загальні тенденції, що прослідковуються в бюджетній сфері із прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

До загальних об'єктів фінансового обліку міжнародна теорія та практика відносить активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати [2]. Звичайно, прийняття Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі власне вказані об'єкти обліку не змінить, однак приведе до певної трансформації їх змістового наповнення.

Так, серед активів бюджетних установ на даний час виділяють необоротні активи та оборотні активи. Цей розподіл засвідчується складом активу балансу бюджетних установ, а також побудовою Плану рахунків. Згідно з НП(С)БО 101 відбувається перегрупування статей активу балансу, зокрема до нього включені нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів [3].

Згідно з Міжнародними стандартами фінансовий актив – будь-який актив, що є:

- а) грошовими коштами;
- б) контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання;
- в) контрактним правом обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими;
- г) інструментом капіталу іншого суб'єкта господарювання [4].

До нефінансових активів, згідно з НП(С)БО 101 віднесені основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи. Фінансові активи, у свою чергу, включають довгострокову дебіторську заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції, поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів, кошти бюджетів та інших клієнтів, інші фінансові активи [3].

На даний час серед об'єктів обліку в бюджетних установах відсутні такі складові фінансових активів, як довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові та поточні фінансові інвестиції, поточна дебіторська заборгованість за наданими кредитами. Значною мірою це пояснюється рамками бюджетного законодавства України, яке обмежує коло операцій, що можуть здійснюватись бюджетними установами.

Щодо власного капіталу, то в НП(С)БО 101 [3] структура першого розділу Пасиву балансу «Власний

капітал та фінансові результати» відрізняється від чинної. Зокрема, власний капітал включає внесений капітал, фонд дооцінки, фінансовий результат, капітал у підприємства, резерви. Фонд дооцінки включений до складу власного капіталу і чинним законодавством. Як видно, результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами також не виділяються окремо, а відображаються одним рядком «Фінансовий результат». Порівняно з чинною формою присутні два нові рядки – «Капітал у підприємства», «Резерви». Фонди у необоротних активах та МШП не відображаються за новими стандартами, проте з'явилося поняття внесеного капіталу, що до цього часу в практиці обліку в бюджетних установах не застосовувалось. Окрім цього, в першому розділі Пасиву передбачено розділ, який відсутній у формі балансу, що складається відповідно до Порядку № 44 [5]. Таким розділом є «Забезпечення».

У складі зобов'язань бюджетних установ із введенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі теж стануться певні зміни. Зокрема, у складі довгострокових зобов'язань передбачені зобов'язання за цінними паперами, практики обліку яких на даний час в бюджетних установах не було, як, власне, і регламентації порядку операцій з ними.

Важливим об'єктом обліку в бюджетних установах на сучасному етапі є доходи, які обліковуються в розрізі доходів загального фонду і доходів спеціального фонду. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентує облік доходів, є НП(С)БОДС 124 «Доходи» [3] усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

Власне склад доходів, що закріплені чинним законодавством, не зазнав суттєвих змін, проте певна трансформація об'єктів обліку відбулась у зв'язку із появою понять обмінних та необмінних операцій. У НП(С)БОДС 124 зазначено, що 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 [3].

При цьому до доходів від обмінних операцій віднесено бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від

продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій [3].

До доходів від необмінних операцій віднесено податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб і від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню [3].

Міжнародним стандартом, що регламентує облік доходів від операцій обміну, є МСБО 9 «Дохід від операцій обміну» [6].

У Стандарті [6], зокрема, зазначено, що доходи можуть виникати від таких операцій та подій обміну: надання послуг; реалізації товарів; використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди.

Якщо перші два варіанти операцій обміну не є новими для вітчизняної облікової практики в бюджетних установах, то відсотки, роялті та дивіденди є відносно новими об'єктами обліку, оскільки в чинному законодавстві такий вид доходів не виділявся. При цьому МСБО 9 визначено, що відсотки – це плата за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання; б) роялті – плата за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм; в) дивіденди або їх еквіваленти – розподіл надлишків власникам інвестицій у капітал пропорційно до їх внесків капіталу певного класу [6].

Попри визначення у міжнародних і національних стандартах даних понять і особливостей їх визнання, законодавчо можливість отримання таких доходів бюджетними установами поки не регламентовано.

Облік необмінних операцій на міжнародному рівні регламентує МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [7]. Стандартом до необмінних операцій віднесено дві групи:

1) податки;

1) трансферти ((грошові та негрошові), включаючи гранти, списання боргів, штрафи, надання нерухомості, подарунки, пожертви, а також товари та послуги в натуральній формі.

Такий поділ відповідає НПСБОДС 124. На даний час податки є об'єктом обліку в системі бюджетів, а гранти, подарунки, благодійні внески віднесені до інших джерел власних надходжень бюджетних установ. Тому як такої трансформації об'єктів обліку не відбулось, проте принципи визначення операцій в якості обмінних чи необмінних є принципово новими для бюджетного обліку.

Суттєвих змін зазнає при введенні нових стандартів і ключовий об'єкт обліку – витрати. Якщо у сучасній практиці обліку витрати розглядаються і обліковуються в декількох аспектах – касові видатки, фактичні видатки, виробничі витрати, то в НП(С)БОДС 135 «Витрати» наведена класифікація витрат, згідно з якою витрати суб'єктів державного сектора класифікуються в бухгал-

терському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями [8]. При цьому до витрат за обмінними операціями включені такі елементи, як оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями. Витрати за необмінними операціями включають трансферти та інші витрати за необмінними операціями. Такі структурні елементи відповідають положенням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Фактично за економічною класифікацією, що діяла раніше і діє на даний час, витрати, що включаються до зазначених в НП(С)БОДС елементів, відображались в обліку бюджетних установ за окремими кодами економічної класифікації. Принципово новим положенням є власне облік за елементами в розрізі обмінних та необмінних операцій.

ВИСНОВКИ

У складі традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах із прийняттям НП(С)БО відбудуться певні зміни. У складі активів та пасивів відбудеться перегрупування об'єктів та поява нових. Зазначені зміни стосуються також доходів і витрат, облік яких теж наближається до міжнародних стандартів. Такі тенденції оцінюються позитивно за умови їх узгодження із чинними законодавчими нормами, що регламентують діяльність бюджетних установ. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постановою Кабінету Міністрів України від 16.01. 2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>

2. **Ловінська Л. Г.** Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Ч. 1 / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфіменко, О. О. Канцуров. – К. : Аграрна наука, 2009. – 480 с.

3. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24. 12. 2010 № 1629. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>

4. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

5. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24. 01. 2012 № 44. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>

6. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

7. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

8. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18. 05. 2012 № 568. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>