

ДОХОДИ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА: ЇХ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Іванчук В.І.

ст. гр. ІГОДСм – 11

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». 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» (п. 4). Таке ж визначення дає Бюджетний кодекс (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) напрямах, 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 (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...» (п. 23 розділу II). 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» (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.

Таким чином, на протигагу 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 (напряму 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. Адамик, О.В. Доходи суб'єктів державного сектору: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 29-36
2. Мельник, Н.Г.; Сисюк, С.В. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення // Інноваційна економіка, 2013. – Випуск 6. – С. 324-319
3. Хорунжак, Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.