

УДК 657:334

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ТА ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

**Білан І. В., студентка 5-го курсу,
Напрямок підготовки «Облік і аудит»
(спеціалізація «Облік і аудит в управлінні
підприємницькою діяльністю»),
ДВНЗ «Українська академія банківської справи
Національного банку України»
Науковий керівник: Кравченко О. В.,
кандидат економічних наук, доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ДВНЗ «УАБС НБУ»**

Анотація

У статті досліджено сутність доходів та видатків державного сектору; визначено розбіжності між вітчизняним та міжнародним порядком їх визнання, проаналізовано переваги та недоліки даних підходів, окреслено подальші напрямки гармонізації.

Ключові слова: державний сектор, доходи та видатки, методи визнання доходів та видатків, метод нарахувань, касовий метод.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік у бюджетних установах є найголовнішою системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Особливими об'єктами обліку державного сектору є доходи, видатки і результати виконання кошторису. Останніми роками науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі питання обліку доходів та видатків бюджетних установ знайшли відображення в наукових працях таких вчених як Александрова В. Т. [1], Атамас П. Й. [2], Василик О. Д. [3], Джога Р. Т. [4],

Калюга Є. В. [5], Левицька С. О. [6], Лемішовський В. І. [7], Лондаренко О. О. [8], Свірко С. В. [9] та інших.

Невирішені частини досліджуваної проблеми. Проте недостатня увага в науковій літературі приділяється питанням оцінки та методам визнання доходів і видатків у державному секторі, що є особливо актуальним, враховуючи розпочатий процес реформування вітчизняної облікової системи. Метою статті є визначення понять доходів та видатків державного сектору, порядку їх визнання і шляхів гармонізації вітчизняного підходу з міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу. Сутність доходів та видатків державного сектору є дещо іншою ніж для підприємств, що обумовлено специфікою їх функціонування. У науковій літературі існують різні визначення доходів бюджетної установи.

Левицька С. О. трактує доходи як отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [6].

Лемішовський В. І. стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно [7].

Свірко С. В. визначає доходи бюджетних установ як надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [9].

Отже, принципових різниць у наведених визначеннях немає. У свою чергу в МСБОДС 9, доходи – це валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [10].

Постановою Кабінету Міністрів України затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, згідно з якою з 2015 року планується запровадити національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Відповідно до НП(С)БОДС 101 доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [11].

Згідно НП(С)БОДС 124 «дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами» [16].

Таким чином, розроблені національні положення відповідають міжнародним у визначенні та визнанні сутності доходів, а також дозволять привести основи бухгалтерського обліку державного сектору відповідно до умов господарювання суб'єктів в ринковому середовищі. Для ефективного функціонування та виконання передбачених завдань і функцій бюджетними установами здійснюються видатки на утримання установи. Їх трактування у законодавчих актах та науковій літературі є неоднозначним.

Так відповідно до статті 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: «витрати бюджету – видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу» [11].

Згідно Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, видатки – це державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми) [12].

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». Подібне визначення наводить О. Василик: «Видатки бюджетів за своєю економічною сутністю є інструментом розподілу і перерозподілу централізованого грошового фонду держави та його використання за цільовим призначенням для забезпечення суспільного добробуту» [3].

Александров В. Т. визначає видатки як один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [1].

Лондаренко О. О. відмічає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [8].

Джога Р. Т. під видатками розуміє державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні). До видатків не відносять: платежі в рахунок погашення державного боргу (класифікація, як фінансування). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність [4].

Атамас П. Й. визначає видатки як суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом [2]. МСБОДС 5 містить наступне визначення: витрати – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам [10].

НП(С)БОДС 101 визначає витрати як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [13].

Згідно НП(С)БОДС 135 «витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)» [13].

Таким чином, можна стверджувати, що існує значна відмінність у трактуваннях видатків (витрат) науковцями та у законодавчих актах. Проте слід відмітити відповідність національних положень міжнародним щодо визначення витрат.

Метою ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності будь-якої країни є надання зацікавленим особам певної та достовірної інформації про фінансовий стан

державних установ. реалізація цієї мети здійснюється через виконання завдань шляхом отримання інформації про діяльність установи, її майновий стан, результати господарської діяльності необхідної внутрішнім і зовнішнім користувачам для контролю за дотриманням законодавства при виконанні господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом активів і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм та кошторисів [14].

Одним з основних чинників якісного виконання цих завдань є правильність вибору методу визнання доходів та витрат і відображення їх в бухгалтерському обліку.

Порівнюючи вітчизняну і міжнародну практику визнання доходів та видатків бюджетної установи можемо відзначити суттєві відмінності. Зокрема, беручи до уваги методи, на яких базуються облікові системи країн світу, то вони представлені: касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань, повний метод нарахувань [15].

Касовий - передбачає визнання операцій на підставі аналізу використаних коштів, а метод нарахувань – визнання операцій або зміну економічної вартості активів і зобов'язань. За методом нарахувань об'єктами обліку є касові надходження, касові вибуття, фінансовий результат і розрахунки, фінансові активи та зобов'язання, пов'язані з касовими надходженнями і вибуттям. При використанні касового методу витрати і доходи враховуються тільки тоді, коли вони пов'язані з грошовими операціями.

Застосування методу має ряд переваг: простота в застосуванні сприяє простоті під час складання звітності, що дає змогу забезпечити своєчасність її складання, достовірність і порівнянність; з'являється можливість оцінювати відповідність видатків бюджетним асигнуванням; не потрібна висока кваліфікація фахівців, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку.

Незважаючи на простоту даного методу, він має ряд недоліків і обмежень: суб'єктивність при визнанні моменту реєстрації або визначення операцій; обмежене охоплення операцій касовими потоками поточного звітного періоду та використанням грошових коштів; несприйняття потреби в обліку та звітності у сфері державного управління; нездатність задовольнити потребу в інформації по активах, зобов'язаннях; проблема ідентифікації боргових зобов'язань за наявності кредиторської та дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду; невідповідність цілям моніторингу, якісній та ефективній діяльності органів державної влади й оцінки результативності реалізованих програм [5].

Облікова система виконання кошторису, чинна нині в Україні, передбачає застосування модифікованого методу нарахування. Вказаний метод передбачає загальне дотримання методу нарахування, проте певні об'єкти обліку можна відображати за касовим методом. У світовій практиці такими об'єктами є, як правило, витрати (витрати на споживання запасів визнають у періоді їх придбання), тому його часто називають методом витрат. Отже, спосіб застосування повного методу нарахування та модифікованого методу загалом однаковий. Основна відмінність між ними полягає у моменті визнання витрат від використання товарів і активів (проміжок часу між їх придбанням і використанням):

- за повним методом нарахування на видатки списують зміну в запасах та поступову амортизацію активів залежно від терміну їх корисного використання;
- за модифікованим методом нарахування поставки вважають спожитими і активи списують, як тільки вони придбані.

Перевагами вітчизняного варіанта модифікованого методу нарахування є:

- тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; підконтрольність і прозорість процесів фінансування; низька трудомісткість облікових робіт;
- наближеність до бюджетного обліку (державного та місцевого бюджетів), в основу якого покладено касовий метод [15].

Одним із недоліків чинної практики є невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків. Внаслідок цього в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі в установі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільової програми; або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або перевищення надходження коштів над витраченими.

В цьому контексті, логічним є зауваження Н. М. Позняковської про те, що використання різних методів обліку доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності бюджетних установ та бюджетів місцевого самоврядування і відповідно зведеного бюджету України [16].

На думку міжнародних експертів, найбільш привабливим з усіх чотирьох є метод нарахувань, оскільки інформація, що отримується за ним, відображує більш повну картину фінансового становища і результатів діяльності, і, до того ж, дозволяє на її основі прогнозувати фінансову інформацію про майбутні фінансові потоки. Останніми роками все більше країн, які раніше використовували при складанні звітності державного

сектору касовий метод або різні модифіковані методи обліку (що поєднують використання одночасно елементів касового методу і методу нарахувань), почали визнавати перевагу методу нарахувань і переходити на його застосування. Фінансові звіти, складені за методом нарахувань, дають змогу користувачам оцінити результати діяльності організації, її фінансовий стан і динаміку руху грошових коштів. Водночас, вони свідчать, про фінансування діяльності державного сектору органами публічної влади у розрізі кожної структури виконання взятих ними зобов'язань, дозволяють оцінити фінансовий стан на будь-яку дату і зміни в його становищі. Це дає можливість адміністрації державної установи продемонструвати успішне управління своїми ресурсами, а сформовані звіти є корисними для оцінки діяльності органів публічної влади, вартості бюджетних послуг, ефективності результатів щодо управління державними фінансами [5].

В основу підготовлених вітчизняних стандартів покладено принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати коштів. Запровадження Національних положень (стандартів) обліку, заплановано з 2015 р.

Приєднуємося до думки С. О. Левицької стосовно того, що «метод нарахувань сприяє розширенню управлінських можливостей, а також надає повну інформацію про державні активи і зобов'язання» [6].

Поступовий перехід в Україні на застосування методу нарахувань відображатиме сутність операцій і економічний подій, у результаті чого збільшиться обґрунтованість, нейтральність, своєчасність, повнота і порівнянність облікових даних. Оскільки облік на підставі методу нарахувань дозволяє отримувати всеосяжну і вичерпну інформацію про витрати, він сприяє прийняттю обґрунтованіших рішень про розподіл ресурсів. Одночасно облік за методом нарахувань підвищить відповідальність менеджерів за результати управління, оскільки в цих умовах буде простежуватися співвідношення між вартістю послуг і витратами на їх надання.

Висновки. Проблема застосування методу нарахувань в Україні полягає у неритмічному наповненні загальнодержавного бюджету. Тому удосконалена методика обліку виконання бюджету повинна враховувати вказану обставину, яка є основною причиною того, що облік виконання кошторисів та бюджетів досі не реформовано. У

свою чергу запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку дадуть змогу виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів шляхом встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку державного сектору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров, В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / В. Т. Александров. – К. : АВТ лтд, 2004. – 387 с.
2. Атамас, П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях [Текст] : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
3. Василик, О. Д. Бюджетна система України [Текст] : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
4. Джога, Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; ред. Р. Джога ; М-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
5. Калюга, Є. В. Застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат у державному секторі / Є. В. Калюга [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnpau_eamb/2012_169_2/12kev.pdf. – Назва з екрану.
6. Левицька, С. О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку [Текст] / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361–369.
7. Лемішовський, В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] : навчальний посібник / В. І. Лемішовський. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.
8. Лондаренко, О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ [Текст] / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.
9. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=830. –

Законодавство України.

11. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. – Законодавство України.

12. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 25 лист. 2008 р. № 495. – Режим доступу : <http://news.yurist-online.com/laws/2215/>.

13. Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11. – Законодавство України.

14. Чередніченко Н. В. Зарубіжний досвід визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору / Н. В. Чередніченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnaueamb/2012_169_2/12snv.pdf. – Назва з екрану.

15. 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

16. Позняковська, Н. М. Гармонізація фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України з Міжнародними стандартами фінансової звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Спецвип. 29 (ч. 1). – 2010. – С. 59–65