

ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ ПОЛОЖЕННЯМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

FEATURES OF CLASSIFICATION AND RECOGNITION OF INCOME AND EXPENDITURE OF PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS UNDER INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

УДК 631.1.027

Кравченко О.В.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування

Навчально-науковий інститут бізнес-технологій

«Українська академія банківської справи»

Сумського державного університету

Біжовець А.В.

магістр

Навчально-науковий інститут бізнес-технологій

«Українська академія банківської справи»

Сумського державного університету

У статті досліджено теоретико-методологічні положення щодо організації обліку доходів і витрат у бюджетних установах. Розкрито сутність основних категорій відповідно до нормативної бази та наукових праць. Проаналізовано нормативні документи в частині обліку доходів та витрат бюджетних установ. Визначено проблеми обліку доходів та витрат за наслідками законодавчих змін. Проведено порівняльну характеристику нормативно-правових документів з обліку доходів бюджетних установ та нормативної бази за міжнародною практикою.

Ключові слова: доходи, витрати, обмінні операції, необмінні операції, оцінка, визнання.

В статье исследованы теоретико-методологические положения организации учета доходов и расходов в бюджетных учреждениях. Раскрыта сущность основных категорий в соответствии с нормативной базой и научными работами. Проанализированы нормативные документы в части учета доходов и расходов бюджетных учреждений. Определены проблемы учета доходов и расходов по результатам законодатель-

ных изменений. Проведена сравнительная характеристика нормативно-правовых документов по учету доходов бюджетных учреждений и нормативной базы по международной практикой.

Ключевые слова: доходы, расходы, обменные операции, необменные операции, оценка, признание.

The article deals with theoretical and methodological provisions concerning the organization of accounting of incomes and expenditures in public sector institutions. The essence of the main categories is revealed in accordance with the normative base and scientific works. The normative documents concerning the accounting of incomes and expenditures of public sector institutions are analysed. The problems of accounting of incomes and expenses as a result of legislative changes are determined. The comparative characteristic of normative legal documents on accounting of incomes of budgetary institutions and the normative base according to international practice is carried out.

Key words: incomes, costs, exchange operations, unchangeable operations, estimation, recognition.

Постановка проблеми. У зв'язку зі введенням в дію нових Національних положень з бухгалтерського обліку в державному секторі 124 та 135 виникає необхідність роз'яснення щодо класифікації та визнання доходів і витрат бюджетних установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання обліку в державному секторі розглянуті у працях С.В. Свірко, М.Р. Лучко, Л.Г. Ловінської, Л.Т. Штимер, О.В. Писарчук, О.М. Кудіної, В.В. Тютлікова та ін. Проте, з огляду на проведені реформування вітчизняної облікової системи, особливої актуальності набувають питання визнання, оцінки та класифікації доходів та витрат бюджетних установ.

Постановка завдання. Мета статті – дослідження теоретико-методологічних положень щодо організації обліку доходів і витрат у бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу. Діяльність бюджетних установ має неприбутковий характер та спрямована на задоволення соціально-культурних потреб суспільства та держави. Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетна установа – це заклад, установа чи організація, яка створена органами державної влади та здійснює свою діяльність винятково за рахунок коштів, що надходять із державного чи місцевого бюджетів [1].

З набуттям чинності нових НП(С)БО 124 «Доходи» та 135 «Витрати» з 01.01.2017 року облік доходів і витрат суб'єктами державного сектору зазнав кардинальних змін. По-перше, було введено нові поняття: доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника); витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [2].

По-друге, запроваджено новий розподіл господарських операцій. Так, розпорядник бюджетних коштів, перш ніж відобразити господарську операцію на субрахунках бухгалтерського обліку, повинен визначити, якою вона є: обмінною чи необмінною.

Щоб поділити операції на обмінні та необмінні, потрібно керуватися такими законодавчими актами:

- Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі і

Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом і зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами;

– НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати».

Тобто ознаки обмінних та необмінних операцій визначено як в окремих НП(С)БОДС, так і в інших нормативних документах із бухгалтерського обліку. Оскільки цей поділ є новим для бюджетного сектору, розглянемо визначення доходів від обмінних і необмінних операцій, які пропонують різні нормативні документи. У додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати» – наведено класифікацію доходів від обмінних операцій та необмінних операцій. Так, до доходів розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій належать:

- бюджетні асигнування;
- доходи від надання послуг;
- доходи від продажу;
- фінансові доходи;
- інші доходи від обмінних операцій [2].

Відповідно до основних положень НП(С)БОДС 124 «Доходи» обмінною операцією є придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань [2]. Щодо необмінних операцій, то це: податкові та неподаткові надходження; трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів [2].

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» пропонує такий перелік обмінних операцій і подій: надання послуг; продаж товарів; використання іншими сторонами активів організації, що приносять відсотки, роялті та дивіденди [3].

МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» включає до необмінних операцій: податки, трансферти, гранти, списання боргів та прийняття зобов'язань, штрафи, надання нерухомості, послуги в натуральній формі [3].

Якщо порівнювати МСБОДС 9 та НП(С)БОДС 124, то можна виявити деякі розбіжності в частині обмінних операцій.

Також було змінено і порядок визнання та оцінки доходів: для обмінних операцій за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі витрат, що підлягають відшкодуванню [2].

За МСБОДС 9 суб'єкти державного сектору використовують метод нарахування для обліку доходів від обмінних операцій. В українській практиці законодавством чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку державного сектору методу визначення доходів і витрат. Так, операції за доходами відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх проведення (тобто за методом нарахувань), а операції з фінансування бюджетної установи – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (тобто касовим методом) (рис. 1).



Рис. 1. Порівняльна характеристика МСБОДС 9 та НП(С)БО 124 в частині доходів від обмінних операцій

Джерело: розроблено автором на основі [2; 3]

НП(С)БОДС 135 «Витрати» містить основну інформацію щодо порядку обліку витрат бюджетних установ, яку також поділено за обмінними та необмінними операціями. У структурі витрат за елементами виділяють:

- 1) за обмінними операціями:
 - оплата праці;
 - відрахування на соціальні заходи;
 - матеріальні витрати;
 - амортизація;
 - фінансові витрати (витрати СДС, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством);
 - інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів тощо);
- 2) за необмінними:
 - трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);
 - інші витрати (витрати, пов'язані з передачею активів, неповерненням депозитів тощо).

Визнання витрат відбувається одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, за умови, що їх можна достовірно оцінити, або у разі зменшення економічних вигід [3]. Таким чином виконується принцип нарахування і відповідності доходів і витрат. Отже, під час визнання витрат використовується метод нарахувань. На відміну від касового методу, під час використання якого витрати і надходження враховуються тільки тоді, коли вони пов'язані з грошовими операціями, метод нарахування являє собою метод бухгалтерського обліку, за якого всі операції та події визнаються тоді, коли вони відбулися, а не в міру надходження або виплати грошових коштів або їх еквівалентів. Зокрема, позитивною зміною в цьому разі слід вважати відображення витрат на амортизацію, які в умовах касового методу обліку не існували.

За одночасного визнання доходів і витрат фінансовий результат за загальним фондом бюджетної установи буде рівним нулю, що відповідатиме економічному змісту діяльності установи як неприбуткової в частині загального фонду.

Слід відмітити, що не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних з основною діяльністю, що покриваються за раху-

нок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що приводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних із використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [2].

Стосовно трансфертів, то тут виникають деякі спірні питання. Доходами та витратами за необмінними операціями можна назвати їх лише в тому разі, коли йдеться про міжбюджетні трансферти. Якщо ж це трансферти, що надаються населенню, то бюджетні установи виконують ці операції в межах покладених на них функцій, які повністю разом із цими трансфертами фінансуються за рахунок бюджетних асигнувань. А за НП(С) БО 135 усі операції, що виконуються за рахунок бюджетних асигнувань, є обмінними [4].

Якщо виконання установою своїх функцій визнати головною ознакою для визначення характеру доходів та операцій, то визнаються доходами від необмінних операцій і бюджетні асигнування, адже взамін на активи у вигляді таких асигнувань бюджет доходів не отримує, а лише наповняє на виконання певних умов, а саме забезпеченні установами виконання своїх функціональних обов'язків. Але ж наведені вище норми кажуть про протилежне [5].

Висновки з проведеного дослідження. Не можна не відмітити позитивного моменту здійснення законодавчих змін у сфері обліку бюджетних установ, що наближує вітчизняну практику до міжнародних принципів. Однак сьогодні залишаються законодавчо не врегульованими окремі питання, що виникли внаслідок застосування нових положень. Це стосується й обліку доходів та витрат як однієї з найскладніших та найвідповідальніших категорій в обліковому процесі бюджетної установи. Тому варто вдосконалювати нормативну базу, категоріальний апарат та методологію в цій сфері. Вирішення цих проблем буде сприяти гармонізації нормативної бази бухгалтерського обліку як у розрізі окремих установ державного сектору, так і в розрізі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бюджетний кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/>
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору. URL: <http://www.minfin.gov.ua>. Міністерство фінансів України.
4. Ловінська Л.Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. Фінанси України. 2016. № 1. С. 99–115.
5. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М.Р. Лучко, Л.Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2015. Вип. 1(2). С. 39–42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuuc_2015_1\(2\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuuc_2015_1(2)_10)

REFERENCES:

1. The Budget Code of Ukraine. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. National Accounting Standards (Public Sector Accounting Standards). URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/>
3. International Public Sector Accounting Standards. URL: <http://www.minfin.gov.ua>. Ministry of Finance of Ukraine.
4. Lovinsky L.G. Classification of accounting accounts in the public sector for economic content in the context of the introduction of a new plan of accounts. Finance of Ukraine. 2016. No. 1. P. 99–115.
5. Luchko M.R. Organization of accounting in public sector institutions of economy: the realities of the present / M. R. Luchko, L. T. Shymer // Scientific Bulletin of Uzhgorod University. Series: Economics. 2015. Vip. 1 (2) дБ. P. 39–42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuuc_2015_1\(2\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuuc_2015_1(2)_10)

Kravchenko O.V.

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation,
Academic and Research Institute of Business Technologies
“Ukrainian Academy of Banking”
Sumy State University

Bezhovets A.V.

Master’s Degree
Academic and Research Institute of Business Technologies
“Ukrainian Academy of Banking”
Sumy State University

FEATURES OF CLASSIFICATION AND RECOGNITION OF INCOME AND EXPENDITURE OF PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS UNDER INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

With the coming into force of new National Provision (Standard) of Accounting 124 “Revenues” and 135 “Expenses” as of 01.01.2017, the accounting of incomes and expenditures by the subjects of the public sector has undergone fundamental changes.

The budget manager must first determine how it is exchangeable or non-exchangeable before it can be reflected in a business transaction in a subaccounting account.

IAS 9 “Revenue from Exchange Transactions” offers the following list of exchange transactions and events:

- provision of services;
- selling goods;
- use by other parties of interest-bearing assets, royalties and dividends.

In accordance with the main provisions of National Provision (Standard) of Accounting 124 “Revenues”, an exchange transaction is the acquisition of assets in exchange for cash, services (work), other assets or repayment of liabilities.

When comparing IAS 9 “Revenue from Exchange Transactions” and National Provision (Standard) of Accounting No. 124, some discrepancies can be identified in terms of exchange transactions.

National Provision (Standard) of Accounting 124 “Revenues” proposes to estimate the income from exchange operations for the value of assets that was received or receivable. If the revenue from the provision of services or work cannot be reliably determined or the probability of obtaining it is low, it is estimated at the amount of expenses to be reimbursed.

Under IAS 9, “Revenue from Exchange Transactions,” public sector entities use the accrual method to account for income from exchange transactions. In Ukrainian practice, the legislation does not clearly set out the application in the public sector accounting method of income and expense definition. So income transactions are reflected in the accounting at the time of their carrying out (i.e. by accrual basis), and operations with the financing of a budgetary institution – at the moment of crediting the funds with the simultaneous reflection of the debt (that is, the cash method).

National Provision (Standard) of Accounting 135 “Expenses” contains basic information on the procedure for accounting for expenditures of budgetary institutions, as well as divided by exchange and non-exchange operations.

Recognition of expenses occurs simultaneously with the recognition of income for which they are realized, provided that they can be reliably estimated, or in the case of a reduction in economic benefits. Thus, the principle of accrual and compliance of income and expenses is fulfilled. So, when calculating costs, we use the accrual method.

Consequently, to date, certain issues that arose as a result of the application of the new provisions remain unregulated. This also applies to income and expense accounting as one of the most difficult and most responsible categories in the budget process’s accounting process. Therefore, it is worth improving the normative base, categorical framework, and methodology in this area.