

Шапаренко А. В.
наук. кер. – к.е.н., доцент Кравченко О. В.
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Сумського державного університету
м. Суми

ЗМІНИ В ОЦІНЦІ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Однією із основних функцій обліку в будь-якій сфері є його невід'ємна частина - контроль. Найчастіше, у цьому контексті, розуміють систему відстеження господарської діяльності підприємства. Контроль же в бюджетній сфері передбачає, передусім, моніторинг наявності й руху бюджетних і позабюджетних коштів, тож основними об'єктами обліку й контролю бюджетних установ є їх доходи і видатки.

Нормативна база щодо зазначеного питання продовжує вдосконалюватись. Останні коригування порядку визнання й оцінки доходів і витрат бюджетних установ зумовлені набуттям чинності наказу МФУ «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі», що торкнулися основних нормативних документів із зазначеного питання: НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати».

НП(С)БО ДС 124 містить основну інформацію щодо порядку обліку доходів бюджетних установ. При цьому, дохід бюджетних установ класифікують як дохід від обмінних операцій та від необмінних. З набуттям чинності вищезазначених змін до НП(С)БО ДС 124, зазнав коригувань і вказаний поділ, порядок визнання тих чи інших доходів. До цього моменту положення визначало наступні види доходів бюджетних установ, отриманих у результаті обмінних операцій: 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. Після внесення змін перелік доходів став більш абстрагованим, таким, що виключає деталізацію за основною та додатковою діяльністю. Аналогічних змін зазнала і структура доходів, отриманих від необмінних операцій. Серед них: податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); 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; зобов'язання, що не підлягають погашенню. Прийняті зміни розширили поняття неподаткових надходжень, не обмежуючи їх адміністративними зборами і платежами.

Зміни не торкнулися порядку визнання доходу від необмінних операцій, у той час як доповненню підлягав перелік інших доходів від обмінних операцій бюджетних установ та порядок їх оцінки. До таких доходів новою редакцією положення віднесено результат дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, відновлення корисності активів. Такі доходи, а також доходи від курсових різниць, реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів мають оцінюватися у сумі визнаного доходу.

Згідно з положенням дохід має визнаватися, якщо існує імовірність надходження економічних вигід та можлива його достовірна оцінка. НП(С)БОДС 124 визначає порядок визнання бюджетних асигнувань, доходу, пов'язаного з наданням послуг,

виконанням робіт, доходу від продажу активів, доходу від відсотків, дивідендів та роялті, доходу від податкових надходжень та ін.

Дохід, одержаний у результаті обмінних операцій, має оцінюватися вартістю отриманих активів. У разі, якщо один із критеріїв визнання доходу не виконується, він має бути оцінений у сумі понесених витрат. Дохід, отриманий у результаті необмінних операцій, має оцінюватися за фактичною вартістю. Якщо її визначити неможливо, застосовується справедлива.

Положення визначає порядок представлення інформації про доходи бюджетної установи в примітках до її фінансової звітності. Так, щодо доходів, отриманих у результаті обмінних операцій, установа має відобразити прийнятну облікову політику щодо визнання доходу з наданих послуг, окремо суми отриманих доходів за їх видами, розшифровку інших отриманих доходів, суму визнаних, але не отриманих раніше доходів. Щодо доходів, отриманих у результаті необмінних операцій, установа має відобразити у примітках відповідну облікову політику, суми отриманих доходів від необмінних операцій за їх видами та доходи за операціями зі специфічними видами активів, робіт, послуг (заповідальне майно, пожертви, дарунки).

НП(С)БОДС 135 містить основну інформацію щодо порядку обліку витрат бюджетних установ. Зміни торкнулися і його окремих положень. У структурі витрат за обмінними операціями (оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)) доповнено перелік інших витрат за обмінними операціями. З 01.01.17 р. такими вважається й уцінка активів. Зміни не торкнулися порядку визнання й оцінки витрат та формування собівартості продукції, робіт, послуг. Згідно з НП(С)БО ДС 135 витрати визнаються у разі наявності можливості їх достовірної оцінки та імовірності зменшення економічних вигід. Положенням визначено, що не має бути класифіковано як витрати: платежі за договорами комісії, агентськими договорами, іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала; попередня оплата запасів, робіт, послуг; витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних стандартів. Витратами того ж звітного періоду, за який вони були нараховані, визнаються фінансові витрати. Також витратами відповідного звітного періоду визнається сума списаної дебіторської заборгованості.

Положенням визначено склад виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, наведено приклади прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, представлено склад загальновиробничих витрат. Також положення визначає порядок представлення інформації про витрати установи в примітках до її фінансової звітності. Зокрема, вони повинні містити інформацію про склад і суми інших витрат за обмінними операціями та інших витрат за необмінними операціями. В примітках до фінансової звітності суб'єкти державного сектору повинні розкривати інформацію про суми, що не були визнані витратами у складі звіту про фінансові результати, а знайшли своє відображення у складі власного капіталу.

До НП(С)БОДС 124 і НП(С)БОДС 135 МФУ також готуються відповідні методичні рекомендації, однак їх проект досі не оприлюднений.

Відповідно, зміни, що відбулися із впровадженням нового плану рахунків бюджетних установ, порядку класифікації, визнання й оцінки їх доходів і витрат, вплинули і на кінцевий результат облікового процесу – звітність бюджетних установ.

Зміни до бюджетної звітності затвердив наказ МФУ «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»». Зазначений наказ надає дві форми звітності бюджетних установ: Баланс (форма № 1-дс) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) в новій редакції. З 01.04.17 р. звіт про фінансові результати бюджетних установ містить чотири розділи.

Перший розділ «Фінансовий результат діяльності» наводить відомості про доходи і витрати бюджетної установи, виходячи з їх класифікації на результати від обмінних та необмінних операцій.

Розділ «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету» висвітлює інформацію за видатками на оборону, безпеку, освіту, охорону здоров'я і т.д.

Третій розділ «Виконання бюджету (кошторису)» наводить відомості про доходи і витрати бюджетної установи за загальним і спеціальним фондом.

Нова редакція Звіту про фінансові результати містить додатковий розділ «Елементи витрат за обмінними операціями», що містить інформацію про понесені установою витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію та ін.

Таким чином, прагнення до удосконалення порядку визнання, оцінки, відображення в обліку і звітності основних об'єктів контролю в бюджетних установах – їх доходів і витрат, зумовлює внесення постійних змін до відповідних нормативних документів. Затвердені наприкінці 2016 року зміни до НП(С)БО 124 та НП(С)БО 135 торкнулися порядку класифікації доходів і витрат бюджетних установ (з деталізацією результатів від обмінних та необмінних операцій) та, відповідно, правил їх визнання і оцінки. Відповідні зміни призвели до відмінностей і обліку таких об'єктів та, відповідно, порядку їх відображення у звітності таких суб'єктів. Затверджена нова форма звіту про фінансові результати містить інформацію про доходи і витрати установи у розрізі результатів від обмінних та необмінних операцій та окремий розділ, присвячений елементам витрат за обмінними операціями.

Зазначене вище зумовлює необхідність постійного моніторингу і поглибленого дослідження питань обліку доходів і витрат бюджетних установ з метою ведення правильного їх обліку, контролю та ефективного управління ними.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення: 26.03.2017).

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення: 26.03.2017).

3. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 23.12.2016 № 1135 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0015-17> (дата звернення: 30.03.2017).

4. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 // База даних «Законодавство України» / ВР

України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17> (дата звернення:
30.03.2017).