

Проблемні аспекти обліку розрахунків бюджетних установ у період трансформації бухгалтерського обліку в державному секторі

Дорошенко О.О.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства
та природокористування

Журавльова Т.В.

старший викладач кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства
та природокористування

У статті розглянуто актуальні питання переходу української системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах до нових стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Зазначено переваги методу нарахувань та доведено необхідність його застосування в сучасному контексті. Розглянуто дискусійні кореспонденції рахунків, передбачені чинним законодавством, та запропоновано власний варіант відображення в обліку проблемних питань.

Ключові слова: державний сектор, бюджетні установи, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, метод нарахувань, касовий метод.

Дорошенко Е.А., Журавлева Т.В. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В ПЕРИОД ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

В статье рассмотрены актуальные вопросы перехода украинской системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях к новым стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе. Отмечены преимущества метода начислений и доказана необходимость его применения в современном контексте. Рассмотрены дискуссионные корреспонденции счетов, предусмотренные действующим законодательством, и предложен собственный вариант отражения в учете проблемных вопросов.

Ключевые слова: государственный сектор, бюджетные учреждения, Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе, метод начислений, кассовый метод.

Doroshenko O.O. Zhuravleva T.V. PROBLEMATIC ASPECTS OF THE PAYMENTS OF BUDGETARY INSTITUTIONS DURING THE TRANSFORMATION OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

Recent issues of Ukrainian accounting in budgetary institutions transition to new accounting standards in the public sector are considered in the article. The benefits of accrual and necessity of its application in the modern context are examined by the authors. The disputable accounts correspondences according to national law are considered in the article. An own version of the charging for utilities accounting is suggested.

Keywords: public sector, public institutions, national provisions (standards) of accounting in the public sector, accrual method, cash method.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На шляху інтеграції України у світовий економічний простір виникла необхідність формування відкритої та прозорої інформації з економічних питань, зокрема з питань ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, наближення його до вимог міжнародних стандартів. Це значно сприятиме співробітництву України з міжнародними організаціями, фінансовими установами.

Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку

в державному секторі на 2007–2015 рр. [1]. Переосмислення підходу до реформи обліку і звітності відбулося із прийняттям у 2013 р. Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [2].

У зв'язку із цим поступово відбуваються зміни в системі ведення бухгалтерського обліку та формах звітності, наближуючи їх до міжнародних стандартів та формуючи низку особливостей через необхідність повного та чіткого дотримання вимог чинного законодавства про бюджетний устрій і бюджетний процес України. Певні кроки вже реалізовано,

зокрема: розроблений та запроваджується з 01.01.2017 Єдиний План рахунків бухгалтерського обліку та нові форми фінансової звітності; розроблені та запроваджуються протягом останніх років Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі; проводиться адаптація іншого нормативно-правового та методичного забезпечення щодо здійснення та відображення операцій із виконання бюджетів. Однак не вирішеними лишається багато питань, серед яких – недосконалості розробленого плану рахунків та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформування та стандартизації бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах вивчають такі вчені: О.В. Адамик, А. Белов, Н. Вітвицька, Є. Воронін, А. Грищенко, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, Т.Ю. Мазуренко, Д. Олійник, С.В. Свірко, І. Стефанік, Н.І. Сушко, А.І. Фаріон, О.О. Чечуліна та ін. У своїх дослідженнях вони аналізують можливості запровадження методу нарахувань у бухгалтерському обліку бюджетних установ з урахуванням вітчизняного законодавства, а також проблеми трансформації бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до сучасних викликів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі України має настільки багатогранний характер, що кожен об'єкт обліку потребує детального дослідження в розрізі теоретичних, організаційних, методичних засад обліку. Оскільки розрахунки бюджетних установ є важливим складником господарських операцій, новації в їх обліку мають бути детально відстежено та проаналізовано.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз чинної теорії та практики обліку розрахунків відповідно до основоположних принципів, що застосовуються в обліку діяльності суб'єктів державного сектору згідно з міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Питання методики обліку активів, пасивів, доходів та витрат бюджетних установ безпосередньо залежать від методологічних засад побудови обліку, зокрема практичного застосування тих чи інших принципів та методів теорії бухгалтерського обліку. Передусім

це стосується використання методу нарахування доходів та витрат, касового методу чи їх модифікацій.

Зазначимо, що особливостями методу нарахувань є таке:

- операція визнається на момент її здійснення та відображається у звітності того періоду, коли її було проведено;

- операції та події визнаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів.

- Переваги методу нарахувань очевидні:

- пріоритетність у розробленні та практичному застосуванні національних стандартів обліку;

- розширення управлінських можливостей в установі;

- можливість переходу до довгострокового планування та прогнозування бюджетних програм;

- фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й про ті, що пов'язані з виплатою та отриманням грошових коштів у майбутньому;

- пріоритетність даного методу в розробленні і практичному застосуванні НПСБОДС;
- економія часу, впродовж якого гроші знаходяться в обігу.

Результати досліджень відомих вітчизняних фахівців у сфері бюджетного обліку засвідчують, що все більше країн, що раніше під час складання звітності державного сектору використовували касовий метод або різні модифіковані методи обліку, стали визнавати перевагу методу нарахування та переходити на його застосування [7, с. 72].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що поступово запроваджуються для обліку діяльності бюджетних установ, побудовані на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, і в переважній своїй частині передбачають також застосування методу нарахувань. Однак у цьому контексті звернемо увагу на запропоновану Міністерством фінансів України Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ (далі – Типова кореспонденція) [4]. У ній відображено змістовну, обґрунтовану інформацію щодо оцінки отриманих ресурсів та виконаних бюджетних програм, але в сучасній практиці обліку виконання кошторису застосування повного методу нарахувань для відображення доходів і витрат є проблемним,

оскільки Планом рахунків не завжди передбачено рахунки для цього.

Так, у разі відображення в обліку операцій із власними надходженнями та іншими операціями Типовою кореспонденцією під час нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які, відповідно до законодавства, відносяться на відшкодування касових видатків, пропонується робити запис: Дебет 364, 675 Кредит 801, 802, 811 [4]. Але, по суті, це зменшення фактичних витрат, а не касових видатків, які, як відомо, обліковуються по кредиту рахунків грошових коштів на поточному чи реєстраційному рахунках. Дискусійною, на нашу думку, є відповідність форми відображення в обліку змісту наведеної операції, тому більш логічним буде представлення її в такому вигляді (табл. 1).

Під час формування наведених кореспонденцій рахунків установа отримує кошти і погашає кредиторську заборгованість за рахунок дебіторської, не отримуючи додатково кошти з відповідного бюджету на ці цілі.

Подібні операції матимуть право на існування до 1 січня 2017 р. Із настанням наступного звітного періоду і набранням чинності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [5], для відображення в обліку операцій для нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які, відповідно до законодавства, відносяться

на відшкодування касових видатків, можна запропонувати такі проведення (табл. 2).

Після завершення відповідного звітного періоду шляхом співставлення касових видатків та асигнувань, отриманих із відповідного бюджету, ми зможемо побачити ті розбіжності, що виникнуть унаслідок здійснення подібної операції. Ситуація є неоднозначною. З одного боку, ми не залучаємо з бюджету додаткових коштів на оплату комунальних послуг, з іншого – послаблюється контроль над цільовим надходженням і використанням коштів бюджетною установою з боку розпорядника бюджетних коштів вищого рівня та контролюючих органів. Послаблення контролю над бюджетними коштами – не єдина перешкода, що постане перед бюджетними установами, зокрема перед бухгалтерами. Основним питанням залишається процес «безболісного» переходу з одного плану рахунків на інший та запровадження на практиці Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Тому 06.10.2016 Мінфін оприлюднив проект наказу «Про затвердження Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки» [6], який визначає строки запровадження нового Плану рахунків та нових Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Проектом наказу Мінфіну передбачено, що в поточному році будуть затверджені:

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків під час нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які, відповідно до законодавства, відносяться на відшкодування касових видатків (до 01.01.2017)

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Нарахування плати за оренду майна бюджетної установи	364	711	1200
Нарахування плати за комунальні послуги	811	675	200
Погашення дебіторської заборгованості за здане в оренду приміщення	675	364	200
Відшкодування касових видатків за комунальні послуги	323		1000

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків під час нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які, відповідно до законодавства, відносяться на відшкодування касових видатків (з 01.01.2017)

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Нарахування плати за оренду майна бюджетної установи	2117	7111	1200
Нарахування плати за комунальні послуги	8115	6415	200
Погашення дебіторської заборгованості за здане в оренду приміщення	6415	2117	200
Відшкодування касових видатків за комунальні послуги	2313		1000

– перехідні таблиці з Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого Наказом Мінфіну від 26.06.2013 № 611, на новий План рахунків;

– перенесення залишків із діючих рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів;

– Методичні рекомендації із співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат із кодами бюджетної класифікації розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів;

– Методичні рекомендації щодо застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» та 135 «Витрати».

Висновки з цього дослідження. Безперечно, питання модернізації бухгалтерського

обліку в державному секторі, як і модернізації системи державних фінансів у цілому, давно вже на часі. Це системна, масштабна революція в обліку діяльності бюджетних установ, що покликана привести у відповідність чинну систему обліку до загальноприйнятої міжнародної практики. Зважаючи на це, до такого реформування слід підходити дуже зважено, із передбаченням кожного організаційного і методичного складника. Величезний обсяг роботи, що виконаний на даний час, засвідчує наявність платформи для повноцінного запровадження нових стандартів. Проте слід здійснити ще низку організаційних заходів, пов'язаних із налагодженням інформаційних систем, навчанням бухгалтерів бюджетних установ, а також розробити детальні методичні рекомендації щодо обліку в розрізі кожного об'єкта.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова КМУ від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p>.

2. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження КМУ від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.

3. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE23746.html.

4. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, затверджена Наказом міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE23746.html.

5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

6. Проект наказу «Про затвердження Плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016-2018 роки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gbb.com.ua/news/2036-qqn-16-m10-07-10-2016-dlya-perehodu-na-noviy-plan-rahunkv-mnfn-pdgotu-perehdn-tablits-metodichn-rekomendats>.

7. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2-х т. Т. 1. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко [та ін.] ; за ред. Л.Г. Ловінської. – К. : Акад. фін. Управління, 2013. – 568 с.