

УДК: 657:336.25/26:006

Палагнюк М. В.,

Калюга Є.В., д.е.н., професор

Національний університет біоресурсів і
природокористування України

ПОРІВНЯННЯ СКЛАДУ ДОХОДІВ ВІД НЕОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ ЗА МІЖНАРОДНОЮ ТА НАЦІОНАЛЬНОЮ ПРАКТИКОЮ

Досліджено методологію бухгалтерського обліку доходів державного сектору, зокрема обліку доходів від необмінних операцій, впровадження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та відповідність його МСФЗДС 23 «Дохід від необмінних операцій».

Ключові слова: доходи загального фонду, доходи від необмінних операцій, національні та міжнародні стандарти в державному секторі, касовий метод, метод нарахування.

Palagnjuk M., Kaljuga J.

COMPARISON OF PROCEEDS FROM NON- EXCHANGE TRANSACTIONS WITH INTERNATIONAL AND NATIONAL PRACTICE

Studied the methodology of accounting income of the public sector, including record revenue from non-exchange transactions, the introduction of national provisions (standards) of accounting in the public sector 124 "Revenue" and match it to the non-exchange transactions of international accounting standards in the public sector 23, "Revenue from Non-Exchange Transactions".

Key words: general Fund revenues, revenues of budgetary institutions, non-exchange transactions, national standards in the public sector, international standards in the public sector, the cash method, the method of calculation.

Палагнюк М.В., Калюга Є.В.

СРАВНЕНИЕ СОСТАВА ДОХОДОВ ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНОЙ И НАЦИОНАЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ

Исследовано методологию бухгалтерского учета доходов государственного сектора, в частности учета доходов от необменных операций, внедрение НП(С)БУ ДС 124 «Доходы» и соответствие его МСФОДС 23 «Доход от необменных операций».

Ключевые слова: доходы общего фонда, доходы от необменных операций, национальные и международные стандарты в государственном секторе, кассовый метод, метод начисления.

Палагнюк М.В., Калюга Є.В.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Важливу роль в управлінні бюджетними коштами виконує система бухгалтерського обліку бюджетів усіх рівнів. Доходи від необмінних операцій (податки та трансферти) складають основну частину доходів для більшості суб'єктів господарювання державного сектору.

Питання вдосконалення обліку доходів від необмінних операцій набувають особливої актуальності з огляду на поширення ринкових відносин у бюджетну сферу України та реформування вітчизняної облікової системи. Водночас, відповідність обліку та звітності бюджетів МСФЗДС фактично ще не досягнута. Це також зумовлено деякими розбіжностями обліку відповідно до МСФЗДС 23 «Дохід від необмінних операцій» та НП(С)БО ДС 124 «Доходи».

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питанням обліку у бюджетній сфері України присвячені роботи: Атамаса П.Й., Джоги Р.Т., Гізатуліної Л.В., Гуцайлюк Л.О., Затуліної Л.В., Зубілевич С.Я., Калюги Є.В., Кіндрацької Л.М., Кондратюка І.О., Левицької С.О., Лемішовського В. І., Ловінської Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Фаріона І.Д., та інших. Аналіз наукових праць вітчизняних і закордонних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів. Втім, варто відмітити поодинокий характер досліджень в сфері обліку та контролю доходів від необмінних операцій.

Реформування бухгалтерського обліку, виконання державного бюджету та наближення його до міжнародних стандартів мають економічне і політичне значення. Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють необхідність дослідження нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку. В умовах реформування важливим аспектом є визначення сутності та визнання доходів від необмінних операцій бюджетних установ.

Цілі статті – дослідити методика бухгалтерського обліку доходів від необмінних операцій в державному секторі економіки та внести пропозиції щодо її удосконалення на підставі НП(С)БОДС 124 «Доходи».

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Згідно з Бюджетним кодексом України [1] доходи бюджету й бюджетних установ поділяються на доходи загального фонду та доходи спеціального фонду. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний

фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним кодексом та Законом про Державний бюджет України.

Доходи загального фонду складають значну частину державного бюджету України. Згідно з Висновком Колегії Рахункової палати за перше півріччя 2013 року доходи державного бюджету становили 162 млрд. 657,2 млн. грн. (43,7% планового річного обсягу 372 млрд. 359,2 млн. грн.), у тому числі загального фонду – 142 млрд. 357,3 млн. грн., (45,1% 315 млрд. 479,2 млн. грн.), спеціального фонду – 20 млрд. 299,9 млн. грн., (35,7% 56 млрд. 880,0 млн. гривень) [2].

На рівні бюджетних установ доходи загального фонду - це державні кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання. Єдиним джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного чи місцевого бюджетів. Усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

Облік доходів у державному секторі регламентує НП(С)БОДС 124 "Доходи" [3]. У НП(С)БОДС 124 зазначено, що обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передавання активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов. Даний стандарт включає використання нових підходів до класифікації доходів бюджетних установ та їх відображення в бухгалтерському обліку, зазначених в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку державного сектору МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [4] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» [5]. Як бачимо, в міжнародній практиці існує два стандарти з обліку доходів в державному секторі, а НП(С)БОДС 124 «Доходи» об'єднує методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій.

Трансформація вітчизняної практики до міжнародної зумовила виникнення деяких розбіжностей між стандартами національним та міжнародним. Безумовно, це вплинуло на особливості обліку доходів бюджетних установ, зокрема на облік доходів від необмінних операцій в державному секторі. (табл. 1).

Порівняльна характеристика МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» та НП(С)БОДС 124 «Доходи»

ОЗНАКИ	МСБОДС 23	НП(С)БОДС 124
Сфера застосування	Застосовується при обліку доходу від необмінних операцій суб'єктами господарювання, які використовують при складанні фінансової звітності принцип нарахування.	Застосовується для обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій, які відбуваються в державному секторі.
Склад доходів від необмінних операцій	- податки;	- податкові надходження;
	-	-неподаткові надходження;
	<ul style="list-style-type: none"> - трансферти, у т. ч. - гранти - списання боргів та прийняття зобов'язань; - штрафи; - надання нерухомості; - подарунки і пожертви, у т. ч. товарами в натуральній формі; - послуги в натуральній формі 	- трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;
	<ul style="list-style-type: none"> - надходження до державних цільових фондів; - зобов'язання, що не підлягають погашенню. 	

Порівняння МСБОДС 23 «Доход від необмінних операцій» та НП(С)БОДС 124 «Доходи» в частині необмінних операцій свідчить про те, що НП(С)БОДС 124 «Доходи» розроблений із урахуванням міжнародних підходів, однак існують деякі розбіжності. Зокрема, у НП(С)БОДС 124 «Доходи» не зазначено метод визначення доходів від необмінних операцій, тоді як за МСБОДС 23 «Доход від необмінних операцій» суб'єкти державного сектору для обліку доходів від необмінних операцій використовують метод нарахування.

Метод нарахування передбачає оцінку всіх зобов'язань держави, в тому числі активів (основні засоби, матеріальні запаси) і нематеріальних активів, усіх прав, які перебувають у власності

держави, всіх природних ресурсів (що є державним активом і знаходяться у власності держави), пенсійних зобов'язань держави перед майбутніми пенсіонерами.

В українській практиці законодавством чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку державного сектору методу визначення доходів від необмінних операцій. Так операції за доходами відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх проведення (за методом нарахування), а операції з фінансування бюджетної установи – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (тобто касовим методом).

Касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку щодо руху грошових коштів. При цьому активи та зобов'язання у бухгалтерському обліку не відображаються, за винятком коштів бюджету. Отже, касовий метод обліку передбачає визнання операцій на підставі аналізу використання коштів, а метод нарахувань – визнання операцій або зміну економічної вартості активів і зобов'язань.

Як свідчить міжнародна практика, з кожним роком все більше країн, які застосовували в обліку державного сектору касовий метод, визнають переваги методу нарахування і переходять до його застосування. Для правильного і повного застосування методу нарахування необхідно доходи загального фонду (доходи від необмінних операцій) бюджетних установ відображати за методом нарахування.

Але проблема застосування даного методу в Україні полягає у неритмічному наповненні загальнодержавного бюджету. Також слід сказати, що метод нарахування крім значних переваг має і суттєвий недолік, що обумовлює його жорстке регламентування. В умовах нестабільності ринкової економіки і чинного законодавства запровадження цього методу, на нашу думку, не є на часі.

Склад доходів від необмінних операцій відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» поділяється на п'ять груп: 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. Тоді як Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку в державному секторі 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» до необмінних операцій віднесено дві групи: податки і трансферти

(грошові та не грошові), включаючи: гранти; списання боргів та прийняття зобов'язань; штрафи; надання нерухомості; подарунки та пожертви, у т. ч. товарами в натуральній формі; послуги в натуральній формі.

Такий поділ відповідає НП(С)БОДС 124. На даний час податки є об'єктом обліку в системі бюджетування, а гранти, подарунки, благодійні внески віднесені до інших джерел власних надходжень бюджетних установ. Як бачимо, суттєвої трансформації об'єктів обліку не відбулось, проте принципи визначення операцій в якості необмінних є новими для бюджетного обліку.

Отже, реформування бухгалтерського обліку державного сектору в частині обліку доходів від необмінних операцій почалось з формування нових підходів до їх визначення, оцінки та класифікації. Зазначене удосконалення методології бухгалтерського обліку доходів в державному секторі економіки потребує подальшого удосконалення, для впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності.

Висновки. У бухгалтерському обліку доходів від необмінних операцій в державному секторі із прийняттям НП(С)БО 124 «Доходи» відбулися певні зміни, оскільки облік доходів наблизився до міжнародних стандартів. Такі тенденції оцінюються позитивно за умови їх узгодження із чинними законодавчими нормами, що регламентують діяльність бюджетних установ.

В умовах реалізації планового характеру доведення бюджетних асигнувань, а також враховуючи практику діяльності вітчизняних бюджетних установ, є необхідним обліковувати доходи від необмінних операцій з використанням методу нарахування і норм, характерних для Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Оскільки Україна перебуває зараз в умовах нестабільності ринкової економіки і чинного законодавства перехід на метод нарахувань повинен здійснюватися поступово, враховуючи неритмічне наповнення загальнодержавного бюджету.

Що стосується об'єктів обліку доходів від необмінних операцій, то суттєвої трансформації з прийняттям національних стандартів тут не відбулось, проте принципи визначення операцій в якості необмінних є принципово новими для бюджетного обліку.

1. Бюджетний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

2. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за перше півріччя 2013 року. Рахункова палата України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи": затв. наказом Мінфіну України від 24.12.2010 № 1629 та зареєстровано Мін'юстом України від 20.01.2011 р. за № 89/18827. [Електронний ресурс], режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
4. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
5. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>