

УДК 657.1

С. О. Кузнецова, А. О. Семенець, В. А. Янковська

ІНФОРМАЦІЙНЕ СЕРЕДОВИЩЕ ІНТЕГРАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

У статті проаналізовано національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі і визначено інформаційне середовище інтеграції бухгалтерського обліку у державному секторі економіки. Досліджено сутність понять доходів і витрат для державного сектору, умов визнання в міжнародній обліковій практиці.

Ключові слова: бухгалтерський облік, міжнародний стандарт, національне положення, державний сектор, доходи, витрати.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, витрати і результати виконання кошторису. В загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і витрат є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребують найдокладнішої розробки й опрацювання. Це також підтверджує і друга назва системи бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні наукові дослідження головним чином націлені на питання організації обліку, проведення контролю та аналізу діяльності бюджетних установ. Так, проблеми обліку, контролю та аналізу функціонування установ знайшли відображення в наукових працях багатьох українських вчених: П. Й. Атамаса [10], Р. Т. Джоги [12], С.О. Левицької [11], С. В. Свірко [13] та інших.

Невирішені частини проблеми. Не дивлячись на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку доходів і витрат в бюджетних установах, недостатньо уваги приділяється проблемам їх сутності і визнання. Проте ці питання набувають особливої актуальності з огляду на поширення ринкових відносин у бюджетну сферу України та реформування вітчизняної облікової системи.

Метою дослідження є вивчення сутності понять доходів і витрат для державного сектору, умов визнання в міжнародній обліковій практиці.

Основні результати дослідження. Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, витрати і результати виконання кошторису. В загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і витрат є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребують найдокладнішої розробки й опрацювання. Це також підтверджує і друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків.

На відміну від вітчизняної нормативної бази де облік доходів ведеться на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» (НП(С)БОДС 124) [1] в міжнародній практиці використовують два стандарти: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 9 «Дохід від операцій обміну» (МСБОДС 9) [5] та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» (МСБОДС 23) [8], отже, більш детально розглянемо наведені міжнародні стандарти обліку.

Відповідно до МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» дохід – 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.

Далі наведені терміни, що використовує даний стандарт.

Інші доходи, що виникли в результаті фінансово-господарської діяльності бюджетної установи розглядаються в наведених нижче міжнародних стандартах:

а) угоди про оренду (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 13 «Оренда» (МСБОДС 13) [6]);

б) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом пайової участі в капіталі (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» (МСБОДС 7) [4]);

в) доходи від продажу основних засобів (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 17 «Основні засоби» (МСБОДС 17) [7]);

г) на доходи, що виникають від змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідації (рекомендації з обліку фінансових інструментів можна знайти у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (МСБО 39) [9]).

За МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу чи послуги. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання. Коли товари реалізуються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін вважається операцією, яка генерує дохід [5].

Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованою на суму переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів або послуг, дохід оцінюється за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити, дохід, пов'язаний з операцією, має визначитися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на звітну дату.

З огляду на практичні цілі, коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід визнається на основі прямолінійного методу за визначений період, крім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершеності. Якщо певна дія є значно суттєвішою порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії. Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнано витрати, що підлягають відшкодуванню.

Дохід визнається тільки в межах тих понесених витрат, які очікується відшкодувати.

Дохід від реалізації товарів слід визнавати, якщо задовольняються такі умови:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари;

б) суб'єкт господарювання не зберігає ані постійної участі в управлінні на такому рівні, який, як правило, пов'язаний з володінням, ані ефективного контролю за реалізованими товарами;

в) суму доходу можна достовірно визначити;

г) ймовірно, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання;

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна визначити достовірно.

Дохід, який виникає в результаті використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, слід визнавати є ставкою відсотка, яка необхідна для дисконтування потоку майбутніх грошових надходжень, що очікуються протягом строку експлуатації активу і мають дорівнювати початковій балансовій вартості цього активу. Дохід від відсотка включає суму амортизації будь-якого дисконту, премії або іншої різниці між початковою балансовою вартістю боргового цінного паперу та його вартістю при погашенні.

За МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» надходження ресурсів від визнаної активом необмінної операції слід визнавати доходом, за винятком тієї мі-

ри, в якій по відношенню до того самого надходження визнається зобов'язання. Дохід від необмінних операцій слід оцінювати за сумою збільшення визнаних суб'єктом господарювання чистих активів. Коли, в результаті необмінної операції, суб'єкт господарювання визнає актив, він також визнає дохід, що дорівнює сумі активу, оцінених за справедливої вартості на дату придбання, якщо також не вимагається визнавати зобов'язання. Якщо вимагається визнавати зобов'язання, то воно оцінюється за найкращою оцінкою суми, яка потрібна для виконання теперішнього обов'язку на звітну дату, а сума збільшення чистих активів, у разі такого збільшення, визнається доходом. Коли зобов'язання потім зменшується внаслідок податкової події або виконання умови, сума зменшення зобов'язання визнається доходом [8].

На відміну від вітчизняної нормативної бази де облік витрат ведеться на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» (НП(С)БОДС 135) [2] в міжнародній практиці використовують стандарт Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 5 «Витрати на позики» (МСБОДС 5) [3], отже, більш детально розглянемо наведений міжнародний стандарт обліку.

МСБОДС 5 «Витрати на позики» слід застосовувати для обліку витрат на позики. Цей стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, крім державних підприємств.

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.

Витрати на позики визнаються за декількома підходами: базовий підхід та альтернативний підхід.

Згідно з базовим підходом, витрати на позики визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені, незалежно від використання позики.

Згідно з альтернативним підходом витрати на позики слід визнавати як витрати в тому періоді, в якому вони понесені, за винятком суми, яка капіталізується.

Згідно з дозволим альтернативним підходом, витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва активу, включаються в собівартість цього активу.

За МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про [5]:

а) облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;

б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, який виникає від:

- 1) надання послуг;
- 2) реалізації товарів;
- 3) відсотків;
- 4) роялті;
- 5) дивідендів;

в) суму доходів, які виникають від обміну товарів або послуг, що включені до кожної суттєвої категорії доходу.

За МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» у фінансових звітах загального призначення або примітках до них, суб'єкту господарювання слід розкривати [8]:

а) суму доходу від необмінних операцій, визнаних протягом періоду по основних класах, окремо показуючи податки, окремо по основних класах податків;

б) трансферти, окремо по основних класах доходу від трансфертів;

в) суму дебіторської заборгованості, визнаної по відношенню до доходу від необмінних операцій;

г) суму зобов'язань, визнаних по відношенню до переданих активів, у разі виконання умов;

г) суму визнаних активів, на які поширюються обмеження, та характер таких обмежень;

д) наявність та суму будь-яких авансових надходжень по відношенню до необмінних операцій;

е) суму будь-яких списаних зобов'язань.

У примітках до фінансових звітів загального призначення суб'єкту господарювання слід розкривати:

а) облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необмінних операцій;

б) по основних класах доходів від необмінних операцій – основу визначення справедливої цінності надходжень ресурсів;

в) по основних класах доходу від податків, який суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити протягом періоду, в якому відбувається податкова подія інформацію про характер податку;

г) характер та вид основних класів заповіданого майна, дарунків, пожертв, окремо показуючи основні класи отриманих послуг в натуральній формі.

У фінансових звітах слід розкривати таку інформацію про витрати пов'язані з позиками [3]:

а) облікову політику, прийняту для витрат на позики;

б) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;

в) норму капіталізації, використану для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації (якщо було необхідно застосовувати норму капіталізації до взагалі позичених коштів).

Також слід зазначити, що міжнародні стандарти взагалі й міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі зокрема не містять згадування про бухгалтерські рахунки, оскільки орієнтовані на результат роботи фінансово-бухгалтерських служб – бухгалтерську (фінансову) звітність. Тобто регламентується порядок подання показників звітності, а не способи обліку – шляхи до формування цих показників. У цьому зв'язку міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі використовують не кореспонденції рахунків, а назви елементів звітності (активи, зобов'язання, капітал, доходи, видатки) або характер доходів або видатків (виручку, амортизацію тощо).

Висновки. Сучасне формування ринкових відносин пов'язане з масштабною глобалізацією економік різних країн, в тому числі і України, та формуванням єдиної міжнародної системи бухгалтерського обліку. Для якісного здійснення інтеграції була запроваджена низка законодавчих актів та розроблена стратегія запровадження в національну систему обліку міжнародних стандартів фінансової звітності. Даний процес в майбутньому буде поширюватись і на інші підприємства та галузі національної економіки, а також і на державний сектор господарства, тому необхідно розглядати сутність процесу та методи його запровадження для отримання в майбутньому якісних результатів.

Література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р., № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р., № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 5 «Витрати на позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81051/5a.pdf>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81053/7a.pdf>.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 9 «Дохід від операцій обміну» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf>.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 13 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81059/13a.pdf>.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81063/17a.pdf>.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/265672/23_final.pdf.

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_015.

10. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.

11. Левицька С. О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журнал. – № 6. – К. : Преса України. – 2009. – С. 34-39.

12. Облік у бюджетних установах : підручник ; за ред. Р. Т. Джоги / Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

13. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

С. А. Кузнецова, А. А. Семенец, В. А. Янковская

ИНФОРМАЦИОННАЯ СРЕДА ИНТЕГРАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ

В статье проанализированы национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе и международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе и определена информационная среда интеграции бухгалтерского учета в государственном секторе экономики. Исследована сущность понятий доходов и затрат для государственного сектора, условия признания в международной учетной практике.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, международный стандарт, национальное положение, государственный сектор, доходы, затраты.

S. Kuznetsova, A. Semenets, V. Yankovskaya

INFORMATIVE ENVIRONMENT OF ACCOUNTING INTEGRATION IN PUBLIC SECTOR OF ECONOMY

The National Accounting Standards and International Accounting Standards in a public sector are analyzed. The informative environment of accounting integration in the public sector of economy is determined in this article. The essence of concepts of profits and costs for a public sector, conditions of confession in international accounting practice are investigated.

Key words: accounting, international standard, national rule, public sector, profits, costs.

Надійшла до редакції 25.02.2013.