

М.С. Амбарчян, к.е.н., ст. викл.
Київський національний університет технологій та дизайну

ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: СТРУКТУРА ТА НОВІ КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОНЯТТЯ

Досліджується нова для України сфера бухгалтерського обліку – облік у державному секторі, що утворена у результаті інтеграції обліку в бюджетних установах та обліку в Державній казначейській службі України. Метою статті є визначення змін у складі та структурі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. У процесі дослідження використано низку наукових методів, серед яких – порівняння, групування, аналіз, синтез. Під час дослідження автором отримано такі результати: визначено спільні та відмінні елементи Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів; виокремлено нові концептуальні поняття, що застосовуються в обліку в державному секторі; наведено індикативні ознаки обмінних та необмінних операцій. Отримані наукові результати дозволять читачам ознайомитись із нововведеннями у сфері обліку в державному секторі, які формують інформаційну базу для прийняття рішень у секторі загального державного управління.

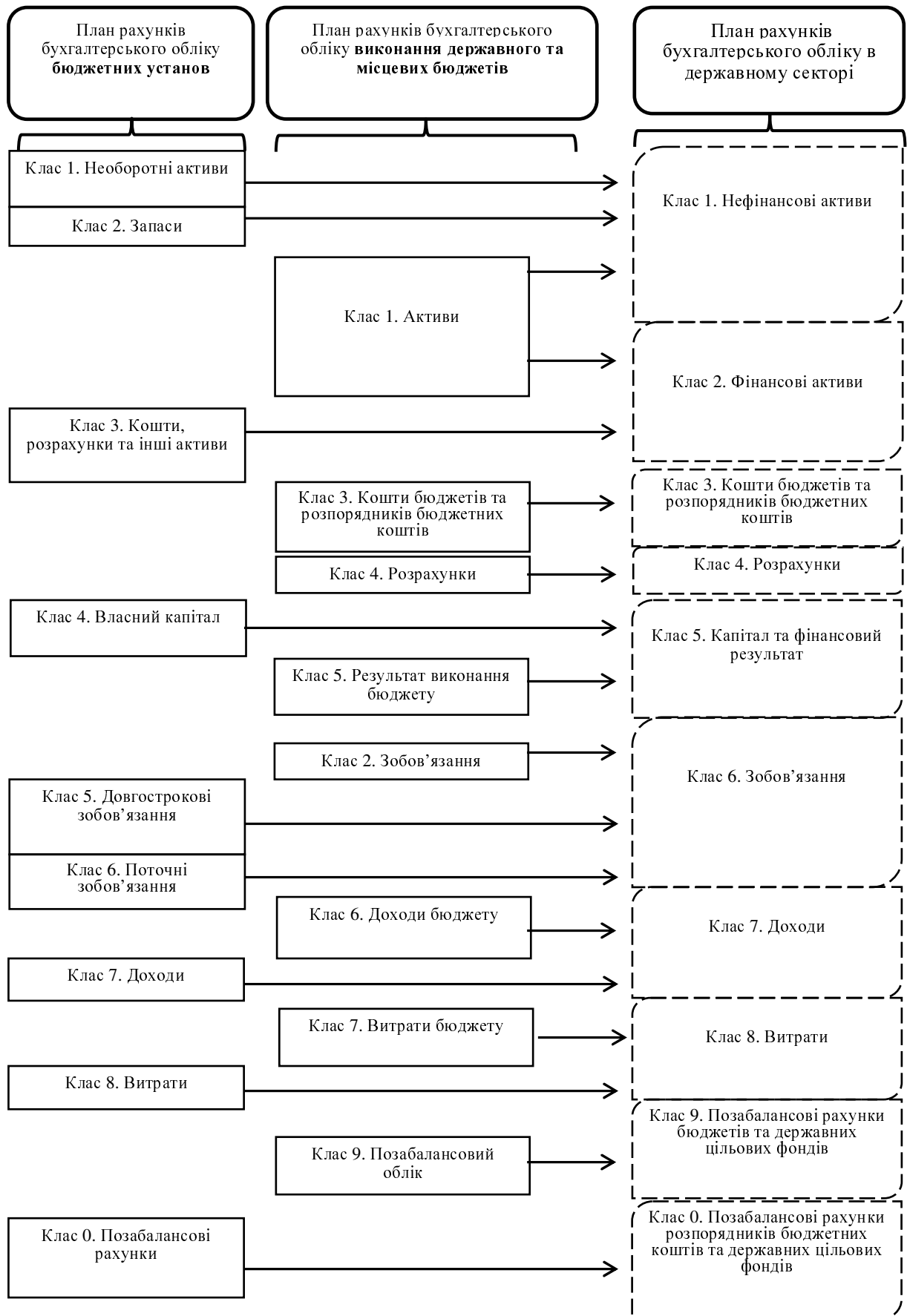
Ключові слова: облік у державному секторі; План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; обмінні операції; необмінні операції; умовні доходи; умовні витрати.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Відповідно до положень постанови «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки», одним з пріоритетних напрямів діяльності Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України є наближення національної методики та організації обліку в державному секторі до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі [10]. З метою досягнення одного із визначених у Стратегії завдань, 31 грудня 2013 року Міністерством фінансів України був затверджений План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який увійде в дію 01 січня 2016 року і замінить два чинні плани рахунків – План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів [9, 8]. Дана подія свідчить про те, що діяльність бюджетних установ та Державної казначейської служби України буде розглядатися як діяльність цілісної фінансової системи держави.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Вагомий внесок у розвиток методики та організації обліку в бюджетних установах України здійснено низкою учених, серед яких Р.Т. Джога, С.В. Свірко, С. О. Левицька. Методика та організація обліку в державному секторі, який прийшов на зміну обліку в бюджетних установах та обліку в Державній казначейській службі України, є новими об'єктами досліджень для вітчизняної науки. Проблемі формування національних нормативних актів у сфері обліку в державному секторі присвячені праці С.В. Свірко [11–13], А.І. Фаріон [11, 12], Л.Г. Ловінської [4], Л.В. Гізатуліної [4].

Постановка завдання. Завданнями дослідження є: порівняння Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, виявлення спільних і відмінних ознак у їхній структурі та змісті; виокремлення нових облікових понять, що застосовуються у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; формулювання індикативних характеристик обмінних та необмінних операцій в обліку.

Викладення основного матеріалу. З метою виявлення особливостей складу та структури Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, автором здійснено порівняння структури Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [9], Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [8] та Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів у розрізі класів рахунків [14, с. 245–246] (рис. 1).



Джерело: складено автором на основі [8, 9, 14]

Рис. 1. Співвідношення між класами трьох Планів рахунків

Внаслідок цього зроблено такі висновки:

1) План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є результатом інтеграції класів рахунків двох інших планів. Це дає можливість забезпечити органи загального державного управління уніфікованою фінансовою інформацією про окремих розпорядників бюджетних коштів та бюджети різних рівнів як єдиний фінансовий організм України;

2) використання понять «фінансові активи» та «нефінансові активи». У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з'являється: поняття «нефінансові активи» (клас 1), що об'єднує поняття «необоротні активи», «запаси»; поняття «фінансові активи» (клас 2), що об'єднує поняття «грошові кошти та їх еквіваленти», «фінансові інвестиції», «дебіторська заборгованість»;

3) існування двох класів позабалансових рахунків. Це зумовлено тим, що один клас позабалансових рахунків відображає операції, що здійснюються Державною казначейською службою України, а інший – операції, що здійснюються розпорядниками бюджетних коштів.

Оскільки План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів не знаходиться у вільному доступі для зовнішніх користувачів, детальне порівняння змісту та структури зазначеного Плану з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є неможливим. Тому, автор має можливість порівняти структуру та зміст Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі лише з Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. У результаті цього виявлено такі особливості Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі:

1) включення рахунка «Виробництво» у клас 1 «Нефінансові активи»;

2) виключення понять «фонд у необоротних активах», «фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах», «фонд у фінансових інвестиціях»;

3) включення понять «внесений капітал» та «капітал у підприємствах» у клас 5 «Капітал та фінансовий результат»;

3) виключення понять «доходи загального фонду», «доходи спеціального фонду», «видатки із загального фонду», «видатки спеціального фонду»;

4) класифікація доходів та видатків у розрізі характеру операцій, за якими отримано доходи або здійснено видатки – доходи (видатки) за обмінними операціями та доходи (видатки) за необмінними операціями;

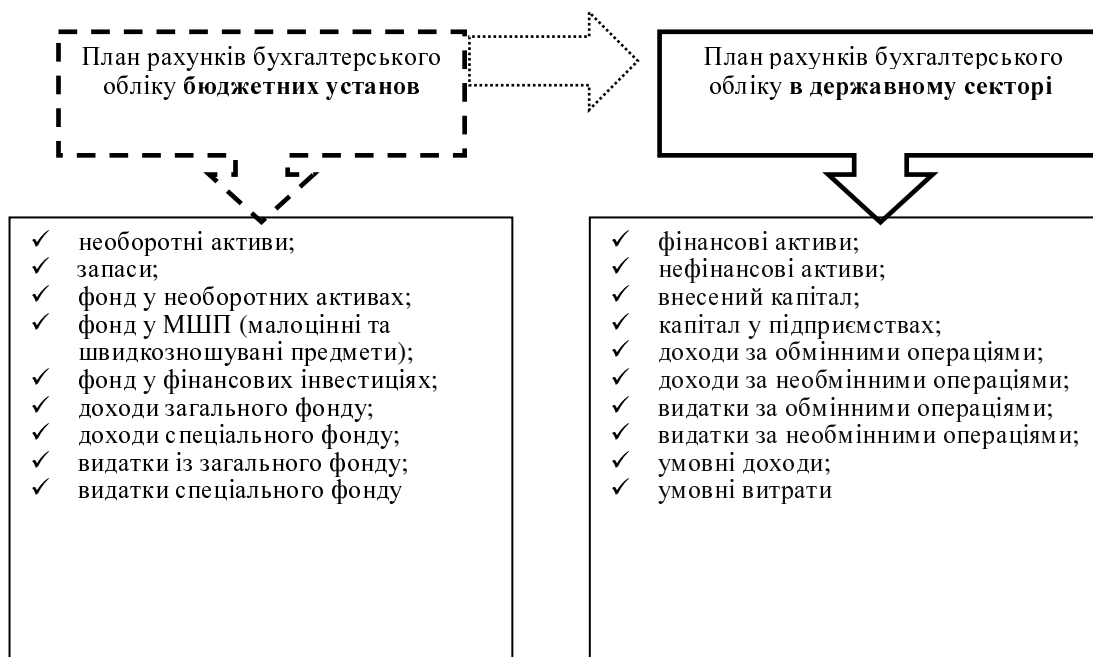
5) заміна поняття «видатки з державного бюджету» на поняття «витрати державного бюджету» та поняття «видатки з місцевого бюджету» на поняття «витрати місцевого бюджету».

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) застосовують низку понять, що є новими для вітчизняної системи обліку в державному секторі. Ці поняття використані у процесі побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема: фінансовий актив, нефінансовий актив, обмінна операція, необмінна операція, умовні доходи, умовні витрати (рис. 2). НП(С)БОДС подають визначення лише частини із зазначених понять.

Так НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» визначає, що фінансовий актив – а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання [5].

Визначення поняття «нефінансовий актив» не подається національними стандартами, тому варто використовувати визначення, запропоноване С.В. Свірко: нефінансовий актив – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [13].

Визначення понять «обмінна операція» та «необмінна операція» подається НП(С)БОДС 124 «Доходи»: обмінна операція – господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань [6]; необмінна операція – господарська операція, що не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [6].



Джерело: складено автором на основі [8, 9]

Рис. 2. Поняття «бухгалтерського обліку» у бюджетних установах та поняття «бухгалтерського обліку» в державному секторі

Оскільки критерії визнання операції обмінною або необмінною не подаються в національних нормативних актах, для формування переліку ознак обмінних та необмінних операцій варто звернутися до іноземних джерел. Так принципами Ради зі стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (GASB), що функціонує в США, визначено індикативні ознаки обмінних та необмінних операцій [2, 3] (табл. 1).

Таблиця 1
Індикативні ознаки обмінних та необмінних операцій відповідно до положень GASB

Показник	Обмінні операції	Необмінні операції
Ознаки	1) платник уточнює час і місце продажу товару або надання послуги; 2) у разі невиконання умов договору передбачено економічні санкції; 3) у вартість товару/послуги включена прибуткова маржа; 4) платник отримує благо від отримувача платежу; 5) отримувач платежу надає послугу, сприятливі умови або товар певній особі, а не суспільству	1) платник як не отримує, так і не очікує отримати будь-яку вигоду в обмін на передану суму коштів; 2) передання коштів є добровільним, а не примусовим; 3) платнику не переходить право власності на оплачені ним дослідження або розробки; 4) платнику не переходить право власності на частку у капіталі установи, яка отримала кошти від платника; 5) хоча процес передачі коштів може передбачати певні умови (наприклад, терміни або мета передачі коштів), передача коштів здійснюється у будь-якому випадку
Приклади операцій	Бюджетні асигнування, продаж/придбання продукції (робіт, послуг), продаж/придбання активів, продаж/придбання цінних паперів, обмін валют	Податкові надходження, трансферти, безоплатна допомога, штрафи, пені, неустойки

Джерело: складено автором на основі [1–3, 9]

Зважаючи на те, що нормативно-правові акти України у фінансовій сфері та наукова література не подають визначення термінів «умовні доходи» та «умовні витрати», виникає необхідність у формулюванні сутності цих понять.

У Податковому кодексі України вживається поняття «умовно нараховані проценти». Згідно зі статтею 14 Податкового кодексу України, поворотна фінансова допомога – це сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення. У Податковому кодексі зазначено, що у разі неповернення платником податку суми отриманої поворотної фінансової допомоги на кінець звітної періоду ..., до доходів звітної періоду враховується сума процентів, *умовно нарахованих* на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець такого звітної періоду ... [7].

На основі зазначених тверджень можна зробити висновок про економічну суть умовних доходів: припустимо, місцевий бюджет отримує кошти у формі фінансової допомоги з державного бюджету; оскільки кошти є допомогою, місцевий бюджет не має сплачувати відсотки за користування цими коштами; водночас, якби ці кошти були залучені на ринкових умовах, місцевий бюджет мав би сплачувати позичальнику відсотки, які б були процентними витратами місцевого бюджету; внаслідок того, що місцевий бюджет не сплачує відсотки за користування коштами, він отримує умовну економічну вигоду; ця економічна вигода і є умовними доходами. За аналогією, можна пояснити економічну суть умовних витрат: місцевий бюджет А надає фінансову допомогу місцевому бюджету Б; оскільки кошти є допомогою, місцевий бюджет Б не сплачує проценти за користування коштами; якби кошти були позичені на ринкових умовах, місцевий бюджет А мав би отримувати від позичальника відсотки, які б були процентними доходами місцевого бюджету А; внаслідок того, що місцевий бюджет А, який надав допомогу, не отримує відсотки за наданими коштами, він втрачає умовну економічну вигоду; ця втрата вигоди і є умовними витратами.

Тобто, можна визначити, що умовні доходи – це умовна економічна вигода, отримана у результаті відсутності необхідності для суб'єкта-отримувача коштів сплачувати відсотки за залучені фінансові ресурси на безоплатній основі. Умовні витрати – це умовна втрата економічної вигоди, що виникає через неотримання відсотків за надані фінансові ресурси на безоплатній основі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження автором визначено, що План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі утворено у результаті інтеграції частини класів Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та частини класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Така інтеграція дозволяє сформувати єдину систему обліку діяльності бюджетних установ та Державної казначейської служби України з метою прийняття рішень у секторі загального державного управління. Оскільки національна нормативна база у сфері обліку в державному секторі не містить визначень та критеріїв визнання для усіх нових понять, використаних у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, запропоновані автором визначення «умовних доходів» та «умовних витрат» і систематизовані ознаки обмінних та необмінних операцій дозволять полегшити розуміння низки облікових процесів.

Список використаної літератури:

1. IPSAS 9: Revenue from Exchange Transactions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ipsas.be/ipsas-9-revenue-from-exchange-transactions.html>.
2. Miller Sh.H. Factors that may indicate an exchange transaction / Sh.H. Miller [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nonprofitaccountingbasics.org/revenue-grants/exchange-transactions>.
3. Summary of Statement № 33 Accounting and Financial Reporting for Non-exchange Transactions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gasb.org/st/summary/gstsm33.html>.
4. Ловінська Л.Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76–87.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11.
7. Податковий кодекс України : Закон Верховної Ради України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

9. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
10. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.
11. *Свірко С.В.* Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України / *С.В. Свірко, А.І. Фаріон* // Незалежний аудитор : наук.-практ. журн. – 2013. – № 4 (II). – С. 20–27.
12. *Свірко С.В.* Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління / *С.В. Свірко, А.І. Фаріон* // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – № 2. – С. 223–241.
13. *Свірко С.В.* Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / *С.В. Свірко* // Незалежний аудитор : наук.-практ. журн. – 2013. – № 5 (III). – С. 23–34.
14. *Юрій С.І.* Казначейська система : підручник / *С.І. Юрій, В.І. Стоян, М.Й. Мац.* – Тернопіль, 2002. – 394 с.

АМБАРЧЯН Маргарита Самвелівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну.

Наукові інтереси:

– методика та організація обліку в державному секторі, у банківських установах.

Стаття надійшла до редакції 07.08.2015.