

УДК 657.471:340.1

Проблеми нормативного регулювання обліку витрат бюджетних установ за НП(С)БОДС

Атамас П.Й.

кандидат економічних наук, професор,
професор кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування
Університету імені Альфреда Нобеля, м. Дніпро

Атамас О.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аналізу
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

У статті розглянуто нормативне забезпечення модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України. Досліджено повноту вирішення окремих методичних питань відображення в обліку витрат господарської діяльності бюджетних установ. Внесено пропозиції щодо узгодження змісту окремих нормативних документів. Проаналізовано господарські операції, не внесені до нормативних документів. Надано пропозиції щодо вдосконалення нормативного забезпечення модернізації обліку в державному секторі.

Ключові слова: модернізація, стандарти, витрати, облік, рахунки.

Атамас П.И., Атамас А.П. ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С НП(С)БУГС

В статье рассмотрено нормативное обеспечение модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе Украины. Исследована полнота решения отдельных методических вопросов отражения в учете затрат хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. Внесены предложения по согласованию содержания отдельных нормативных документов. Проанализированы хозяйственные операции, не внесенные в нормативные документы. Даны предложения по совершенствованию нормативного обеспечения модернизации учета в государственном секторе.

Ключевые слова: модернизация, стандарты, затраты, учет, счета.

Atamas P.Y., Atamas O.P. PROBLEMS OF NORMATIVE REGULATION OF ACCOUNTING OF EXPENDITURES OF BUDGET INSTITUTIONS FOR NR(S)APS

The article considers normative provision of modernization of accounting in the public sector of Ukraine. The completeness of solving certain methodological issues of reflection in accounting of expenses of economic activity of budget institutions is researched. Proposals on harmonization of contents of separate normative documents are made. The analysis of economic transactions not included in the normative documents. Proposals on improving the normative provision of modernization of accounting in the public sector are provided.

Keywords: modernization, standards, costs, accounting, accounts.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., затвердженої Постановою КМУ від 16.01.2007 № 34 [1], Міністерством фінансів України в останні роки розроблено і затверджено низку нормативних документів, які кардинально міняють систему бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. До таких нормативних документів передусім необхідно віднести Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), єдиний план рахунків бухгалтерського обліку для системи установ державного сектору [2]

та порядок його застосування [3], нову класифікацію витрат і доходів бюджетних установ, нові форми окремих первинних документів та облікових реєстрів, нову типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [4], методичні вказівки з розроблення облікової політики бюджетних установ, нові методичні вказівки з обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, нове положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, нові або змінені форми фінансової та бюджетної звітності тощо.

Усі ці нововведення повною мірою запрацювали з початку 2017 р. Це створило для бухгалтерів бюджетних установ низку незручностей і проблемних ситуацій, адже, як і будь-яка нова справа, модернізація такої консервативної системи, як бухгалтерський облік, потребувала більш детальної підготовки, експериментальної перевірки та поетапного впровадження. Розроблені нормативні документи не завжди узгоджуються між собою, мають багато упущень, дискусійних положень, помилкових трактувань. Не дивно, що до них неодноразово вводилися й ще будуть вводитися зміни та доповнення. Все це й стало підставою для нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Нині ця тема розглядається, головним чином, у різного роду консультаціях та коментарях до оприлюднених нормативних документів, без їх глибокого аналізу і практично не стала метою наукових досліджень та професійного обговорення. Значно раніше і детальніше питання обліку витрат бюджетних установ розглядалися в публікаціях С.В. Свірко [5; 6], але ці досить обґрунтовані та практично важливі дослідження були виконані ще до прийняття НП(С)БОДС і тому не пов'язувалися з його змістом та особливостями.

Враховуючи досить обмежену кількість публікацій із даної тематики, вважаємо за необхідне привернути увагу науковців до необхідності більш детального вивчення та аналізу прийнятих нормативних документів для їх популяризації, практичного засвоєння та правильного й економічно доцільного використання у діяльності бюджетних установ.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою цього дослідження стало вивчення та порівняння окремих положень основних нормативних документів із модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблення пропозицій щодо виправлення виявлених неузгоджень та започаткування дискусії для вдосконалення базових документів з організації і методики ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Досить важливим нормативним документом, який визначає основи відображення в обліку та фінансовій звітності витрат бюджетних установ, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 135 «Витрати». Цей стандарт регламентує порядок визнання та оцінки витрат бюджетних установ, наводить їх облі-

кову класифікацію, розкриває порядок відображення в обліку витрат на основну діяльність бюджетних установ та витрат, пов'язаних із наданням послуг (виконанням робіт) для отримання власних надходжень від плати за ці послуги, визначення собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), а також порядок розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності [7]. Після прийняття цього стандарту (у 2012 р.) до нього наказами МФУ вже два рази вносилися зміни (у 2016 та 2017 рр.).

НП(С)БОДС 135 уводить у практику бухгалтерського обліку установ державного сектору низку нових понять, які раніше в бюджетних установах не використовувалися: класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями, об'єкт і елемент витрат, нормальна потужність та ін., детально розкриває склад прямих та загальновиробничих витрат на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), наводить методика їх розподілу і списання. Водночас стандарт не дає визначення поняття «наднормативні виробничі витрати», які включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг): коли вони виникають, як визначити розмір таких витрат, де їх обліковувати та як оцінювати. Не наводиться у стандарті й методика розподілу постійних загальновиробничих витрат (указується тільки, що для цього використовується база розподілу за нормальної потужності). Отже, бухгалтерам бюджетних установ необхідно самостійно розробити методика розподілу постійних загальновиробничих витрат та відобразити її в документі про облікову політику установи. Для цього можна скористатися практикою розподілу постійних загальновиробничих витрат підприємствами виробничої сфери, наведеної у додатку 1 до П(С)БО 16 «Витрати» [8], який, по суті, послужив основою для НП(С)БОДС 135.

Відносно визначення та відображення в обліку наднормативних витрат питання дещо складніше, адже ні НП(С)БОДС 135, ні П(С)БО 16 на ці питання відповіді не дають, тому спробуємо визначити ці поняття, виходячи з інших нормативних документів та наукових публікацій.

Наднормативні витрати (відхилення від нормативів) можуть виникати, як правило, під час ведення обліку витрат і калькулюванні собівартості продукції за нормативним методом. Основні положення цього методу в Радянському Союзі були розроблені у 30-ті роки ХХ ст. під керівництвом Є.Г. Лібермана

та М.Х. Жебрака на основі зарубіжної системи «стандарт-кост» шляхом її пристосування до потреб радянської економіки. Практика застосування цього методу детально розглядається у багатьох посібниках з управлінського обліку, як зарубіжних, так і українських авторів [9, с. 138–154 та ін.].

Нормативний метод передбачає попереднє розроблення нормативів витрат за основними їх елементами з розрахунку на одиницю продукції та організацію обліку витрат за нормативами і відхиленнями від нормативів на окремих аналітичних рахунках. Лише за такої організації обліку можна об'єктивно визначити суму наднормативних витрат і обґрунтовано їх віднести на собівартість реалізованої продукції. Але, очевидно, розробники стандартів бухгалтерського обліку вважали, що це питання також необхідно вирішувати безпосередньо на практиці й передбачати в обліковій політиці конкретного суб'єкта державного сектору.

Нормативними документами з бухгалтерського обліку в державному секторі не визначено й питання організації синтетичного та аналітичного обліку загальновиробничих витрат. Для порівняння варто сказати, що у планах рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджених відповідними наказами ГУ ДКУ від 10.12.99 № 114 [10] та МФУ від 26.06.13 № 611 [11], був передбачений окремий субрахунок 826 «Видатки до розподілу». У новому Плані рахунків подібного за призначенням субрахунку немає, тому вважаємо доцільним запропонувати бюджетним установам до вирішення питання в офіційному порядку використовувати для накопичення інформації про загальновиробничі витрати господарської діяльності окремі аналітичні рахунки за видами виробництв у складі субрахунків рахунку 16 «Виробництво»: «Загальновиробничі витрати за науково-дослідними роботами», «Загальновиробничі витрати підсобного сільськогосподарського виробництва» і т. ін. А вже на цих субрахунках вести відокремлений облік змінних і постійних загальновиробничих витрат, що створить можливість правильного їх розподілу між окремими видами виготовленої продукції (замовленнями, роботами, послугами) та об'єктивного визначення собівартості останніх.

Окрім того, МФУ під час чергового внесення змін і доповнень до діючої «Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фон-

дами» [4] доцільно було б додатково передбачити у розділі 9 «Виробництво продукції (робіт, послуг)» господарські операції такого змісту:

9.16. Списання фактичної собівартості реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг)

Д-т субрахунку 8211 «Собівартість проданих активів»;

К-т субрахунку 1811 «Готова продукція»;

9.17. Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг)

Д-т субрахунок 8211 «Собівартість проданих активів»;

К-т відповідні субрахунки рахунку 16 «Виробництво» (1611-1613).

Ще одна проблема, на яку необхідно звернути увагу, – це деяка неузгодженість окремих положень у різних нормативних документах. Так, Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено, що облік видатків на стипендії ведеться на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями», тобто господарську операцію з нарахування стипендій студентам необхідно відобразити бухгалтерським записом за дебетом субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» та кредитом субрахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню». Очевидно, у цьому є певна логіка, адже і в економічній класифікації видатків бюджетних установ виплата стипендій відображається за кодом 2720 «Стипендії», який входить як складник до більш загального угруповання видатків бюджету за кодом 2700 «Соціальне забезпечення».

Водночас «Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку» [4] рекомендується нарахування стипендій відображати таким же бухгалтерським записом, як і нарахування заробітної плати працівникам бюджетних установ:

8.2. Нарахування стипендій

Д-т субрахунку 8011 «Витрати на оплату праці»;

К-т субрахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню».

Ми вважаємо, що в даному разі «Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку» бажано узгодити з Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Дискусійним стало в 2017 р. й питання про методику відображення в обліку нарахування та виплати соціальних стипендій студентам державних вищих навчальних закладів. Прийнятий Верховною Радою Закон «Про Державний бюджет України на 2017 р.» задекларував, що виплата стипендій студентам (курсантам) ВНЗ (окрім закладів ЗСУ та прирівняних до них) з 01.01.17 здійснюється через органи Міністерства соціальної політики, отже, у кошторисах доходів і видатків державних освітніх установ кошти на виплату соціальних стипендій не будуть передбачатися. Такі кошти плануються в бюджеті Міністерства соціальної політики. На виконання цього Закону КМУ 28.12.16 прийняв Постанову № 1045 «Деякі питання виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів», якою зобов'язав структурні підрозділи з питань соціального захисту державних адміністрацій забезпечити перерахування коштів невідомим державним ВНЗ для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам). Для цього адміністрація ВНЗ державної форми власності повинна надати органам соціального захисту інформацію (списки) про студентів, які мають право на отримання соціальних стипендій.

Отже, нарахування соціальних стипендій студентам державних вищих навчальних закладів не повинно відноситися на витрати виконання кошторису ВНЗ, а відображатися як розрахунки з органами соціального страхування. Вважаємо, що можна погодитися з О. Цятковською, яка рекомендує облік таких розрахунків здійснювати на субрахунок 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» [12, с. 9]. Тоді операції з нарахування та виплати соціальної стипендії студентам державних ВНЗ необхідно буде відображати такими бухгалтерськими записами:

1) *Нарахування соціальних стипендій:*

Д-т субрахунку 2117 «Інша дебіторська заборгованість»;

К-т субрахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню».

2) *Отримання коштів від органів Мінсоцполітики на виплату соціальних стипендій студентам державних ВНЗ:*

Д-т субрахунку 2314 «Інші рахунки в Казначействі»;

К-т субрахунку 2117 «Інша дебіторська заборгованість».

3) *Перерахування стипендії студентам на карткові рахунки або видача готівкою з каси ВНЗ:*

Д-т субрахунку 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»;

К-т субрахунку 2314 «Інші рахунки в Казначействі»;

К-т субрахунку 2211 «Готівка у національній валюті».

Але в останньому випадку готівку ще необхідно буде отримати з рахунку в Казначействі та оприбуткувати її в касі навчального закладу:

Д-т субрахунку 2211 «Готівка у національній валюті»;

К-т субрахунку 2314 «Інші рахунки в Казначействі».

Нарахування та виплати соціальних стипендій студентам комунальних навчальних закладів відображаються в обліку таким же чином, як і нарахування та виплати академічних стипендій.

Очевидно, є необхідність МФУ надати роз'яснення або внести зміни і доповнення до діючих нормативних документів з усіх питань стосовно порядку відображення в обліку витрат бюджетних установ за новим планом рахунків та НП(С)БОДС.

Висновки з цього дослідження. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України – процес об'єктивний, необхідний і своєчасний, досить повно і всебічно забезпечений необхідними методичними рекомендаціями. Але в прийнятих нормативних документах не всі питання організації та методики ведення бухгалтерського обліку витрат господарської діяльності до кінця розроблено та науково обґрунтовано. Так, не чітко прописані питання накопичення, обліку, розподілу та списання постійних загальнопромислових витрат, визначення та списання наднормативних витрат виробничої діяльності, нарахування та виплати соціальних стипендій студентам державних вищих навчальних закладів тощо.

Запропоновані шляхи вирішення перелічених проблемних питань організації обліку витрат допоможуть бухгалтерам-практикам правильно налагодити облік та обчислення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), що сприятиме підвищенню якості фінансової звітності установ державного сектора.

МФУ доцільно внести відповідні зміни і доповнення до діючих нормативних документів з обліку господарської діяльності бюджетних установ, а науковцям – більш детально проаналізувати нормативні документи з модернізації обліку в державному секторі та надати пропозиції щодо їх удосконалення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена Постановою КМУ від 16.01.2007 № 34.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом МФУ від 31.12.13 № 1203 (зі змінами).
3. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом МФУ від 29.12.15 № 1219.
4. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена Наказом МФУ від 29.12.15 № 1219 (зі змінами і доповненнями).
5. Свірко С.В. Бухгалтерський облік витрат бюджетних установ: теоретичне обґрунтування та розробка базових елементів / С.В. Свірко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/18841/1/315-326.pdf>.
6. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : [підручник] / Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Синельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене Наказом МФУ від 18.05.12 № 568 (зі змінами).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом МФУ від 31.12.99 № 318.
9. Атамас П.Й. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П.Й. Атамас ; 2-е вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
10. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений Наказом ГУ ДКУ від 10.12.99 № 114 (зі змінами та доповненнями).
11. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений Наказом МФУ від 26.06.13 № 611.
12. Цятковська О. Соціальні стипендії: методику обліку визначає джерело фінансування / О. Цятковська // Баланс-бюджет. – 2017. – № 25(645). – С. 5–10.