

УДК 657.336.1

Кравченко О.В.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Української академії банківської справи
Національного банку України*

ЗОБОВ'ЯЗАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

Стаття присвячена дослідженню сучасного стану обліку зобов'язань бюджетних установ. Розглянуто порядок обліку зобов'язань та забезпечень у вітчизняній та міжнародній практиці. Визначено можливі напрямки вдосконалення з урахуванням сутності та критеріїв визнання зобов'язань.

Ключові слова: зобов'язання, забезпечення, заборгованість, облік, бюджетні установи, контроль.

Кравченко Е.В. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ

Статья посвящена исследованию современного состояния учета обязательств бюджетных учреждений. Рассмотрен порядок учета обязательств и обеспечений в отечественной и международной практике. Определены возможные направления совершенствования с учетом сущности и критериев признания обязательств.

Ключевые слова: обязательства, обеспечение, задолженность, учет, бюджетные учреждения, контроль.

Kravchenko E.V. OBLIGATIONS OF BUDGETARY INSTITUTIONS: THEORETICAL AND ACCOUNTING ASPECTS

The article is devoted to research of the current status of the liabilities of the public institutions. Considered the accounting for liabilities and reserves in the domestic and international practice. Identified areas of improvement in accordance with the entity and criteria's for the recognitions of liabilities.

Keywords: obligations, reserves, indebtedness, accounting, budgetary institutions, control.

Постановка проблеми. Ефективність бюджетного процесу визначається максимальною результативністю бюджетних витрат та оптимальністю управління на всіх рівнях бюджетної системи. Проте, не дивлячись на певні успіхи в сфері реформування бюджетної системи, обумовлені прийняттям Бюджетного кодексу, низка проблем у сфері організації і ведення бухгалтерського обліку потребує додаткових досліджень, у тому числі й відносно здійснення зобов'язань в процесі виконання кошторисів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У колі наукових інтересів різних фахівців перебуває організація і методика бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Цим дослідженням присвячені праці таких вчених, як: Атамас П.Й., Джога Р.Т., Гуцайлюк Л.О., Рудченко Ю.С., Свірко С.В., Ткаченко І.Т. та інші. Проте методика обліку зобов'язань згідно з вимогами МСФЗ не отримала належного розвитку, у зв'язку з чим потребує поглиблення досліджень у цій області.

Постановка завдання. Дослідження сучасного стану обліку зобов'язань бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці, визначення на цій підставі актуальних проблем та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. В процесі здійснення покладених на них функцій в бюджетних установах виникають господарські відносини з різними фізичними та юридичними особами, призводячи до виконання фінансових зобов'язань за платежами. Щоб здійснювати видатки та платежі, розпоряднику бюджетних коштів необхідно взяти бюджетні зобов'язання.

В межах повноважень передбачених статтею 112 Бюджетного кодексу органи ДКУ здійснюють контроль за відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. За порушення бюджетного

законодавства застосовуються заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України.

За оперативними даними, у січні-травні 2014 року попереджено 6665 порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 1294,7 млн. грн. В межах державного бюджету ці порушення були виявлені: в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 1591 попередження на загальну суму 666,0 млн. грн.; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 256 попереджень на 12,0 млн. грн.

В межах місцевих: в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 4458 попереджень на загальну суму 606,5 млн. грн.; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 360 попереджень на 10,2 млн. грн. Також в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання звітності та інших випадках порушення бюджетного законодавства надано 1845 попереджень на загальну суму 512,2 млн. грн. [1].

Така кількість і масштаби фінансових порушень у бюджетній сфері наносять загрозу ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Факторами таких порушень є: ненадання оригіналів/копій документів, що підтверджують проведення процедури закупівлі у разі, якщо очікувана вартість предмета закупівлі дорівнює або перевищує порогові показники вартості, встановлених законодавством; відсутність затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми; порушенням вимог Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах ДКУ; відсутність в обліку відповідних бюджетних та фінансових зобов'язань відповідно до вимог Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами.

Враховуючи це, найважливішого значення набуває відповідність прийнятим стандартам, точність

формування і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання.

Облік зобов'язання починається з його визнання, оцінки та відображення в системі рахунків з наступним розкриттям у фінансовій звітності. Сьогодні порядок обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету регламентується Наказами Міністерства фінансів України № 309 від 02.03.2012 та № 372 від 02.04.2014. Так, Наказом № 309 виокремлено такі види:

– зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет;

– бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства;

– фінансове зобов'язання – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет [2].

Такий поділ відповідає сучасній практиці обліку зобов'язань в бюджетних установах.

Розпорядники коштів мають право брати зобов'язання при виконанні кошторису за загальним фондом – у межах кошторисних призначень з огляду на необхідність забезпечити виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року з урахуванням погашення заборгованості минулих років; за спеціальним фондом – у межах кошторисних призначень.

Всі зобов'язання установ поділяються на: довгострокові (довгострокові позики та довгострокові векселі видані й інші довгострокові фінансові зобов'язання) та поточні (короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами, внутрішні розрахунки) [3].

В міжнародній практиці під зобов'язаннями розуміють теперішню заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності [4].

На відміну від вітчизняної облікової практики в міжнародній виділяють такі види зобов'язань:

– конструктивне – зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою; як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обгрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання;

– юридичне – зобов'язання, яке виникає внаслідок: контракту (внаслідок його явних чи неявних умов), законодавства або іншої дії закону.

Окремий вид утворюють непередбачені зобов'язання – можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, існування якого підтвердиться, тільки якщо відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання; або теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно. Виділення останньої співпадає з класифікаційною групою, яка застосовується вітчизняними суб'єктами господарювання відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» та дозволяє розмежувати зобов'язання на реальні та потенційні залежно від порядку визначення суми до погашення.

В розробленому НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», введення в дію якого передбачено з 2015 року, наведено визначення зобов'язань, як заборгованості суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності; враховує всі аспекти міжнародної та вітчизняної практики обліку [5]. Це також стосується і НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», в якому з метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові; поточні; забезпечення; непередбачені зобов'язання; доходи майбутніх періодів. Така класифікація застосовується і в П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Для правильної організації обліку зобов'язань важливим є визначення моменту його виникнення. Тільки з введенням в дію Наказу № 372 було прописано порядок визнання зобов'язань визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. До цього ж проблеми визнання для бюджетних установ не існувало, а саме зобов'язання визнавалися в момент їх виникнення (при укладанні договорів). З 2015 року також вводиться додатковий аспект: якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума буде включатися до складу доходу звітного періоду.

Зобов'язання реєструються в обліку бухгалтерським записом тільки тоді, коли у зв'язку з ним виникає заборгованість. Зобов'язання, що обумовлені укладеними договорами, відображаються в бухгалтерському обліку з моменту початку виконання договору однією з його сторін.

Стосовно непередбачених зобов'язань, то можливість їх визнання в обліку бюджетних установ сьогодні проігноровано. В подальшому вони будуть визнаватися з урахуванням міжнародних стандартів, а саме: суб'єкти державного сектору не визнають їх у фінансових звітах, оскільки це може обумовити виникнення фактично відсутніх витрат та доходів, а відображають на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення. Передбачено можливість розкриття інформації стосовно забезпечення у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди або потенціал корисності, та його оцінка може бути визначена розрахунковим шляхом.

Точна оцінка дозволяє отримати правдиві дані про ресурси, сформувані достовірну звітність та ефек-

тивно управляти діяльністю. В практиці діяльності підприємств зобов'язання необхідно оцінювати за таким методом, який би не занижував їх суму. Так, наприклад, оцінка поточних зобов'язань відбувається з урахуванням таких принципів: безперервності, обачності та історичної (фактичної) собівартості. На основі принципу безперервності зобов'язання підприємства оцінюють, враховуючи припущення, що його діяльність триватиме й надалі. На основі принципу історичної (фактичної) собівартості ресурси підприємства оцінюються, враховуючи витрати на їх виробництво та придбання. Принцип обачності передбачає використання методів оцінки, які запобігають заниженню сум визнаних зобов'язань. Більш детально інформація про оцінку розкривається в Наказі про облікову політику.

Всі ці принципи є загальними і застосовуються всіма юридичними особами. В Наказі про облікову політику установи переважно зазначають чинне нормативне джерело та можливість ведення обліку в розрізі джерел фінансування (загальний та спеціальний фонди, програми). В балансі установ зобов'язання відображаються за сумою погашення, яка є номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності. Забезпечення ж на дату балансу будуть визначатися за вирахуванням суми очікуваного відшкодування.

У цілому можна виділити наступні стадії виконання зобов'язань: прийняття; підтвердження оплати; санкціонування оплати; оплата; підтвердження виконання.

Прийняття бюджетних зобов'язань одержувачами бюджетних коштів відбувається в межах доведених до них лімітів бюджетних асигнувань. Вони приймаються шляхом укладання контрактів з фізичними та юридичними особами, індивідуальними підприємцями або згідно з законом, іншим правовим актом, угодою. Підтвердження оплати установою здійснюються в межах доведених за відповідними кодами класифікації видатків лімітів бюджетних асигнувань та з урахуванням прийнятих і невиконаних зобов'язань. При цьому необхідно забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Підтвердження оплати оформляється платіжними та іншими документами, необхідними для санкціонування їх оплати. Розпорядники протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання подають до відповідного органу ДКУ Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та оригінали документів або їх копії, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання. За операціями по закупівлям також додають оригінали документів або їх копії, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері державних закупівель. Перевірка поданих документів може тривати від 1 до 5 операційних днів. Санкціонування оплати здійснюється через надання дозвільного надпису «зарєстровано та взято на облік» після перевірки документів на предмет відповідності даних, перевірки наявності залишків невикористаних асигнувань.

При проведенні платежів казначейство проводить зменшення фінансових зобов'язань установи, тобто погашення кредиторської заборгованості.

На підставі отриманої виписки з рахунку про оплачені фінансові зобов'язання вони відображаються у Книзі обліку асигнувань та прийнятих

зобов'язань [6]. Це реєстр оперативного обліку, призначений для реєстрації укладених угод, контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань бюджетним асигнуванням. Книга відкривається на рік на підставі затвердженого кошторису установи в розрізі КЕКВ окремо за загальним і спеціальним фондом. Реєстрації підлягає кожна угода, за наслідками виконання якої установа повинна буде сплатити кошти. Після кожної зарєстрованої угоди у книзі виводиться залишок кошторисних призначень за КЕКВ, у межах яких установа надалі може приймати зобов'язання. У випадку не повністю оплачених прийняттів в поточному році зобов'язань їх переносять до книги на наступний рік.

Щомісяця органи ДКУ проводять аналіз зобов'язань установ за одержаними від них звітами про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м, 7д) [7]. У звітах надається інформація про суми дебіторської та кредиторської заборгованості по загальному та спеціальному фонду.

Облік та узагальнення інформації про довгострокові та поточні зобов'язання установ відбувається на рахунках 5 та 6 класу відповідно [8]. Проте чинний План рахунків не передбачає можливість обліку вищевказаних видів зобов'язань. Вважаємо, враховуючи зміни передбачені у зв'язку з введенням в дію НП(С)БОДС, включити рахунки для обліку забезпечень та доходів майбутніх періодів.

Для обліку забезпечень використовувати рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За кредитом – відобразити нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання. НП(С)БОДС 128 передбачає створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат: за виплатами працівникам, витрат на реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. Субрахунок відкривати за видами створених забезпечень. За рішенням установи резервувати кошти для створених забезпечень з включенням їх до витрат поточного періоду.

Стосовно доходів майбутніх періодів, то для їх обліку установи використовують субрахунок 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів», де відображають суми коштів за надані послуги, що надійшли у звітному році, але будуть витрачені в наступному році. Зважаючи на потребу в уніфікації обліку в подальшому, на нашу думку, слід застосовувати рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». За кредитом – відобразити суму одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів для включення до складу доходів звітного періоду.

У структурі поточних зобов'язань важливе місце посідає заборгованість по розрахункам з іншими кредиторами. Оплата за товари, роботи та послуги, які одержує установа, представляє собою зобов'язання передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші на користь постачальника, який має право вимагати від установи виконання її обов'язку згідно з умовами договору. Для обліку таких відносин установи використовують субрахунки 364 та 685 відповідно розрахунки з іншими кредиторами та кредиторами. Якщо установа спочатку отримує цінності, а потім проводить оплату, то виникає дебіторська заборгованість, облік ведуть через 364 субрахунок, в протилежному випадку – це кредиторська заборгованість і субрахунок 675. Така ситуація призводить до можливості виникнення кредиторського (дебетового) сальдо за 364 (675) субрахунком у складі зобов'язань

(заборгованості) та суперечить економічній сутності дебіторської (кредиторської) заборгованості, викривляє достовірність облікових даних. Також порушуються базові вимоги до визнання активів та зобов'язань, ускладнюються процедури зіставлення дебіторської та кредиторської заборгованості, касових та фактичних видатків, узагальнення інформації у фінансовій та бюджетній звітності.

Саме тому варто розмежувати розрахунки з постачальниками від розрахунків із покупцями за авансами, які надаються та отримуються. З цією метою виокремити субрахунок 366 «Розрахунки за виданими авансами» для обліку розрахунків шляхом попередньої оплати за товари, роботи та послуги, які отримає установа в майбутньому (після перерахування плати) за умовами договору, якщо це передбачено чинним законодавством України. За дебетом відображається виникнення дебіторської заборгованості за авансами, наданими іншим підприємствам, за кредитом – сума заліку за одержані від постачальників ТМЦ або прийняті від підрядника повністю виконані роботи та послуги.

Відображати інформацію за одержаними авансами у складі кредиторської заборгованості можна на субрахунок 676 «Розрахунки за одержаними авансами». За кредитом відображається виникнення кредиторської заборгованості за авансами, одержаними від інших підприємств, за дебетом – сума заліку за надані покупцям ТМЦ або виконані послуги, роботи. Аналітичний облік деталізувати залежно від джерел фінансування (загальний і спеціальний фонд) у розрізі окремих дебіторів (кредиторів).

Така методика відображення авансів зумовлює і необхідність використання субрахунків: 643 «Податкові зобов'язання» для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за продукцію, матеріальні цінності, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню); 644 «Податковий кредит» для обліку суми ПДВ, на яку можна зменшити податкове зобов'язання.

У таблиці 1 наведено можливі кореспонденції рахунків з урахуванням розглянутих пропозицій.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, розглянуті напрямки вдосконалення обліку зобов'язань бюджетних установ сприятимуть впорядкуванню інформації, прозорості та достовірності відображення даних, гармонізації бухгалтерського обліку в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Діяльність ДКСУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/203511>.
2. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів : Наказ МФУ від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

Таблиця 1
Кореспонденції рахунків для відображення в обліку забезпечень, доходів майбутніх періодів, авансів наданих (одержаних)

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Створено забезпечення	80, 81	47
2	Використано суму створеного забезпечення за призначенням	47	66, 65
3	Одержано кошти від надання в оренду майна	313, 323	69
4	Відображено ПДВ	643	641
5	Визнання одержаного доходу з включенням до складу доходів звітного періоду	69	711
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	711	643
7	Перераховано з поточного рахунка аванс постачальнику за ТМЦ	366	31, 32
8	Відображено ПДВ	641	644
9	Відображено отримання ТМЦ	20	675
10	Відображено розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	675
11	Взаємозалік авансів	675	366
12	Отримано передоплату за продукцію, роботи, послуги від покупців і замовників	31, 32	676
13	Відображено розрахунки за податковим зобов'язанням	643	641
14	Нараховано заборгованість покупцям і замовникам	364	71, 72
15	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	71, 72	643
16	Взаємозалік заборгованості	676	364

3. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : Наказ МФУ від 02.04.2014 № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/384845>.
4. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>.
5. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ МФУ від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1194.97.0>.
6. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання : Наказ ДКУ від 06.10.2000 № 100 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>.
7. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності : Наказ МФУ від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
8. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ МФУ від 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.