

УДК 657.411:657.424

© 2011

Пустяк О.В., асистент

Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

ЦІЛЬОВЕ ФІНАНСУВАННЯ КОМУНАЛЬНИХ УНІТАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ДО ПИТАННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО ЗМІСТУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Рецензент – доктор економічних наук, професор А.Т. Опря

Висвітлено результати наукового дослідження проблемних питань обліку цільового фінансування на підтримання власного капіталу та забезпечення інноваційно-інвестиційної діяльності комунальних унітарних підприємств за рахунок коштів державного, місцевого бюджету, а також спеціального фонду розвитку міст. Особлива увага надається фінансово-економічному обґрунтуванню обліку цільового фінансування комунальних унітарних підприємств у складі власного капіталу. Описано порядок визнання освоєних коштів цільового фінансування комунальним майном.

Ключові слова: *цільове фінансування, капітальні інвестиції, комунальне унітарне підприємство, статутний капітал, додатковий капітал.*

Постановка проблеми. Згідно із затвердженою програмою реформування та розвитку житлово-комунального господарства на 2009-2014 роки [6], а також інших прийнятих законодавчих актів, на місцеві бюджети перекладено основний тягар відшкодування понесених збитків в умовах державного регулювання цін і тарифів та підтримання житлово-комунальної галузі в робочому стані. З одного боку, така ситуація обумовлена більшою обізнаністю й інформованістю про економічний стан та нагальні потреби комунальної галузі регіону, з іншого, – спрацьовує фактор низької фінансової спроможності місцевих бюджетів і незахищеності корпоративних прав місцевої ради за фактами цільового фінансування комунальних унітарних підприємств, що аж ніяк не сприяє підвищенню активності інвестиційної діяльності в житлово-комунальну сферу.

На даному етапі розвитку комунального господарства саме цільові надходження із державних та місцевих бюджетів відіграють визначальну роль у фінансуванні господарської діяльності підприємств галузі.

Складні відносини цільового фінансування комунальних підприємств регламентуються такими законодавчими актами: Бюджетним кодексом [2], Законом України «Про місцеве самоврядування» [7], Податковим кодексом [10],

П(С)БО 15 «Дохід» [13] та ін. Однак жоден із нині діючих нормативних актів не дає чітких і однозначних роз'яснень стосовно обліку цільового фінансування, де б враховувалися галузеві особливості та організаційно-правова специфіка діяльності комунальних унітарних підприємств, що являється стримуючим фактором у створенні ефективної фінансово-економічної моделі функціонування комунальних підприємств і налагодженої системи бухгалтерського та податкового обліку. Законодавча неврегульованість і низька активність обговорення проблем обліку цільового фінансування в науково-практичних публікаціях обумовлюють неоднозначність бачення цільового фінансування в системі обліку та оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми. Питання про можливість обліку цільового фінансування у складі власного капіталу до нас уже порушувалося у працях українських науковців, зокрема, Р.Є. Грачової, В.Ю. Звенячкіної, І.Є. Старко, В.В. Сопко, Н.М. Лисенко, а також російських економістів К. Булдакової, В.П. Астахова та ін. Втім, зазначеними авторами не надано вичерпного фінансово-економічного обґрунтування приналежності цільових коштів власному капіталу; до того ж дане питання розглядається лише у контексті капітальних інвестицій на придбання об'єктів основних засобів. Ми ж схильні вважати, що бюджетних трансфертів, які можуть бути включені до складу прирівняних до власного капіталу коштів, з огляду на їх участь у підтриманні капіталу та не компенсаційному характері недоотриманих прибутків, значно більше. Вказаними дослідниками не запропоновано дієвого порядку відображення цільового фінансування у складі коштів, прирівняних до власного капіталу з огляду на діючі норми законодавства.

Метою написання статті є вдосконалення методології обліку цільового фінансування на підприємствах житлово-комунального господарства. **Поставлена мета передбачає виконання таких завдань:** 1) провести критичний аналіз законо-

давчої бази та узагальнити результати існуючих досліджень стосовно відображення в обліку цільового фінансування на підтримання власного капіталу та забезпечення інноваційно-інвестиційної діяльності комунальних унітарних підприємств; 2) здійснити фінансово-економічне обґрунтування приналежності цільового фінансування до коштів, прирівняних до власного капіталу; 3) описати порядок визнання коштів цільового фінансування комунальним майном, що спрямовується органами місцевого самоврядування на поповнення власного капіталу із подальшим відображенням в обліку.

Результати дослідження. Поняття цільового фінансування розглядається у Бюджетному кодексі [2], економічній енциклопедичній літературі та в спеціалізованих довідниках і зводиться до розуміння даного терміна як «засобів, призначених для фінансування цільових заходів» [1, с. 1342], спрямованих із бюджетів усіх рівнів, позабюджетних фондів, за рахунок внесків фізичних і юридичних осіб та інших джерел.

У МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» поняття цільового фінансування тлумачиться як державні гранти, а держава означає уряд, урядові установи та організації, незалежно від того, чи є вони загальнодержавними, місцевими або міжнародними [10, п. 3].

Бюджетна політика держави організована таким чином, що саме державні й комунальні підприємства є основними одержувачами цільового фінансування. Джерелами цільового фінансування комунальних підприємств виступають державний та місцевий бюджети, спеціальний фонд розвитку міст, а також цільові внески інших юридичних осіб. Розпорядником бюджетних коштів є місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад, управління, відділи та інші самостійні структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників [2, ч. 3 ст. 22]. Використання коштів цільового фінансування чітко обумовлене його призначенням, що визначається давальником; у випадку із комунальними унітарними підприємствами – уповноважений орган місцевого самоврядування, який, обмежуючи сферу застосування наданих ресурсів, фактично продовжує своє волевиявлення стосовно виділених коштів навіть після факту передачі в розпорядження одержувачу.

Комунальне унітарне підприємство створюється одним засновником (органом місцевого самоврядування), який зобов'язаний виділити необхідне для початку функціонування підпри-

ємства майно, сформувати статутний фонд, затвердити статут. Майно комунального унітарного підприємства, перебуваючи у комунальній власності територіальної громади, «закріплюється за підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство)» [3, п. 4 ст. 63]. Вираження зазначених правомочностей полягає у речовому праві КП розпоряджатися наданим майном, але за умови контролю засновником за його збереженням і використанням.

Таким чином, стовідсоткова належність корпоративних прав міській раді певною мірою обумовлює залежність фінансово-господарської діяльності комунального унітарного підприємства від волевиявлення засновника, а отже, будь-які надходження ресурсів від засновника унітарному підприємству мають цільову спрямованість. Відповідно, цільове фінансування, що надходить із місцевого бюджету (надаються органом місцевого самоврядування) на підтримання капіталу та розширення діяльності комунального унітарного підприємства, є, по суті, внеском у власний капітал.

Органи місцевого самоврядування створюють унітарні підприємства з метою забезпечення виконання соціальних програм і делегованих державою функцій природоохоронних, соціально-економічних функцій, функцій оборони тощо. Для засновника (в такому контексті) першочерговою метою створення підприємства є не отримання прибутку, а виконання соціально важливих задач та задоволення потреб населення регіону. І тому збитковість підприємств у результаті державного регулювання цін і тарифів вимагає від органів влади додаткових видатків на підтримання та збереження капіталу комунального підприємства з метою недопущення їх ліквідації. Цільове фінансування на розширення, реконструкцію й технічне переоснащення діючих комунальних підприємств, на поліпшення основних засобів, на капітальний ремонт повністю зношених об'єктів зі збільшенням економічних вигід та інші цільові надходження, що не пов'язані з відшкодуванням недержаних прибутків, сприяють підтриманню виробничих потужностей комунального унітарного підприємства та забезпечують збереження їх власного капіталу.

В умовах поставленого державою завдання по збереженню комунального майна [6], і, відповідно, прав на комунальну власність, актуальним є питання закріплення й повного відображення внесків до власного капіталу, а отже, – реаліза-

ції корпоративних прав місцевого самоврядування, – адже у разі ліквідації підприємства досить важливим є повернення майнових вкладів територіальної громади.

Щодо відображення у бухгалтерському та податковому обліку цільових коштів існує класичний підхід, затверджений П(С)БО 15 «Дохід» [13] та Податковим кодексом [10], згідно з яким цільове фінансування після використання визнається доходом.

Хоча у міжнародних стандартах обліку та звітності (МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу») обумовлено існування двох поширених підходів до обліку державних грантів: «метод капіталу, згідно з яким грант відображається за кредитом безпосередньо у власному капіталі» і «метод доходу, згідно з яким визнається доходом протягом одного або кількох звітних періодів» [10, п. 13]. Як аргумент на підтримку правомірності існування і використання методу капіталу: в МСБО кошти цільового фінансування трактуються як фінансові ресурси, що відображаються «у балансі, а не у звіті про прибутки та збитки, для згорання статей витрат, які вони фінансують» [там же, п. 14а]. Оскільки кошти цільового фінансування надаються державою (нагадаємо, органи місцевого самоврядування у міжнародних стандартах є державним представником [там же, п. 3]) на безповоротній основі, «їх слід кредитувати безпосередньо у власному капіталі» [там же, п. 14а]. З іншого боку, кошти цільового фінансування являються «заохоченням, яке надане державою без супутніх витрат», спонуканням підприємства органами влади виконати поставлені умови фінансування та взяти участь у державній програмі. А отже, «недоречно визнавати державні гранти у звіті про прибутки та збитки, оскільки вони є не заробленими» [там же, п. 14б].

Критичний аналіз нормативних актів підтвердив, що існуюча методика бухгалтерського та податкового обліку цільового фінансування не враховує ані галузевої специфіки, ані майнових та економіко-правових особливостей діяльності комунальних унітарних підприємств, що зумовлює однобоке, на користь фіскальної системи, трактування цільового фінансування як доходу. Слід зазначити також, що поняття цільового фінансування комунального унітарного підприємства аж ніяк не підходить під визначення доходу ні в П(С)БО 15 «Дохід» [13], ані в МСБО 18 «Дохід» [9], адже, виходячи із вищенаведених доведень, підпадає під дію винятку: збільшення суми власного капіталу за рахунок внесків учас-

ників підприємства не є доходом.

На сьогодні відсутнє затверджене на законодавчому рівні однозначне бачення чи методика обліку та оподаткування операцій із коштами цільового фінансування. Тому нагальною постає потреба закріпити законодавчим актом основні теоретичні положення, які обумовлять можливість віднесення цільових надходжень до коштів прирівняних до власних, що слугуватиме законодавчим підґрунтям формування методики відображення операцій із коштами цільового фінансування на рахунках власного капіталу.

Підтримуючи позицію Н.М. Лисенко [8, с. 28], ми схильні вважати, що дану проблему можна вирішити на рівні місцевих рад, основою чого можуть слугувати норми Закону «Про місцеве самоврядування», де визначено, що орган місцевого самоврядування, в межах повноважень щодо управління комунальною власністю, має право здійснювати управління комунальним майном [7, пп. а1 ст. 29], на основі відповідно прийнятого рішення сесії місцевої ради [Там же, пп. а3 ст. 28]. Саме міська рада, як уповноважений орган місцевого самоврядування, має право рішенням сесії надати статус комунального майна сумі освоєних комунальному підприємству коштів цільового фінансування (див. рис.).

Визнання комунальним підприємством витрат та отримання цільового фінансування на капітальні інвестиції можуть відбуватися у різних облікових періодах, тому в розробленій схемі представлено два шляхи відображення в обліку: відображення отримання цільового фінансування до та після понесених витрат.

Ми схильні вважати, що нині діюче Положення №1213 [12] також потребує доопрацювання. Так, в окремо виділеному розділі V «Облік власного капіталу підприємств комунального сектора економіки» необхідно відобразити галузеві особливості обліку власного капіталу комунального підприємства, серед яких і питання прирівняних до власного капіталу коштів цільового фінансування комунального унітарного підприємства.

З метою наближення до загальноєвропейських норм та врахування в обліку галузевих особливостей комунального підприємства, в П(С)БО 15 «Дохід» [13] у розділі «Визнання та класифікація доходу» необхідно внести поправку, де б зазначалося наступне: цільове фінансування комунальних унітарних підприємств, яке не є відшкодуванням витрат, пов'язаних із соціально-економічною політикою та державним регулюванням цін і тарифів, не є доходом підприємства, як таким, що відповідає визначенню у п. 5

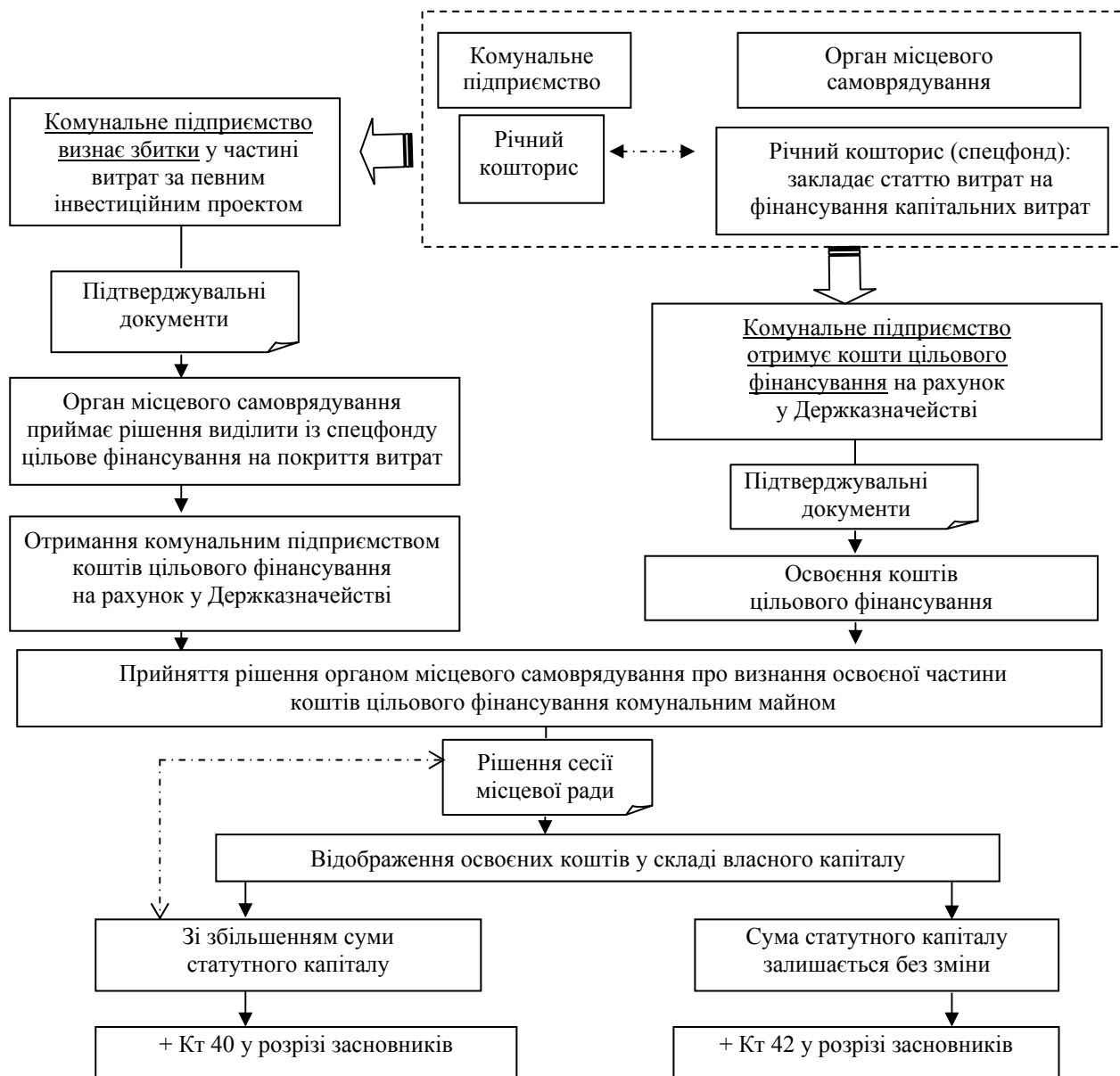


Рис. Визнання коштів цільового фінансування власним капіталом

зазначеного стандарту, а являється внеском засновника, уповноваженим органом місцевого самоврядування, у власний капітал підприємства. Присвоєння використаним коштам цільового фінансування статусу комунального майна повинно бути підтверджене рішенням сесії місцевої ради.

З метою забезпечення можливості відображення цільового фінансування у складі власного капіталу, комунальному унітарному підприємству в Наказі про облікову політику необхідно передбачити наступне:

1) вказати можливі джерела надходження та напрями використання цільового фінансування на підприємстві;

2) у частині надходжень із бюджету місцевої ради – засновника, оговорити, які з них повинні відображатися як внесок до власного капіталу;

3) зазначити первинні документи, що беруть участь в оформленні операцій із надходження та витрачання коштів цільового фінансування;

4) вказати аналітичні рахунки обліку цільового фінансування та цільових надходжень;

5) зазначити послідовність дій у разі прийняття рішення про збільшення суми статутного капіталу на суму освоєного (використаного) капітального трансферту;

6) зазначити порядок відображення в обліку операцій із цільовим фінансуванням без прийняття рішення про зміну розміру статутного капіталу;

7) вказати відповідальних осіб та затвердити процедури і методи поточного контролю надходження й витрачання коштів цільового фінансування;

8) визначити строки подання та форму звітності за використаним цільовим фінансуванням.

Висновок. Прийняття запропонованих нами змін до законодавчих актів сприятиме як гармонізації обліку та звітності, так і підвищенню інвестиційної активності в комунальній галузі. У вигідній позиції опиняться не лише органи міс-

цевої влади, які матимуть законодавче підґрунтя повного відображення внесків та захищеність корпоративних прав, але й галузь у цілому: припиниться відтік ресурсів у вигляді необґрунтованих та економічно невиправданих податків. Пріоритетними напрямками дослідження в контексті порушеної нами проблеми є розробка методології відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій із отримання та освоєння коштів цільового фінансування комунального унітарного підприємства.

БІБЛІОГРАФІЯ

1. Большой экономический словарь / [Агафонов М.Ю., Азрилиян А.Н., Азрилиян О.М. та ін.]; под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2008. – 1742 с.
2. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 р. №2456 – VI.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV, зі змінами.
4. *Грачова Р.* Точно в ціль / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2002. – №11. – С. 15-16.
5. *Гура Н.* Облік цільового фінансування на підприємствах житлово-комунального господарства / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №2. – С. 45-50.
6. Закон України «Про загальнодержавну програму реформування та розвитку житлово-комунального господарства на 2009-2014 роки» від 11 червня 2009 року № 1511-VI.
7. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» № 280/97-ВР від 21.05.1997 р., зі змінами.
8. *Лисенко Н.* Актуальні питання обліку капітальних інвестицій підприємствами (на прикладі житлово-комунального господарства) / Н. Лисенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. –

№6. – С. 24-33.

9. МСБО 18 «Дохід» [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу до електронного документу: http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf
10. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс] : за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу до електронного документу: http://www.minfin.gov.ua/document/92432/МСБО_20.pdf
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI, зі змінами.
12. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 1213 від 19.12.2006.
13. П(С)БО 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290, зі змінами.