

УДК 657.47

Халоал Ф.А.

аспірант,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ КАДРОВ
ВОЕННОСЛУЖАЩИХ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ
В ПЛОСКОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬНО-НОРМАТИВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ**

Статья посвящена исследованию вопросов методики бухгалтерского учета в государственном секторе. Определена специфика учетной политики бюджетных учреждений. Проанализированы нормативные документы касательно методики бухгалтерского учета затрат при подготовке кадров военнослужащих в Украине. Рассмотрены изменения в Плане счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Проведен краткий анализ общепринятых методов бухгалтерского учета затрат в бюджетных учреждениях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет в государственном секторе, учет затрат на подготовку военных кадров, бухгалтерские счета в бюджетных учреждениях, методы учета затрат при подготовке кадров военнослужащих.

**МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДГОТОВКУ КАДРІВ
ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ
В ПЛОЩИНІ ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНИХ ЗМІН**

Халоал Ф.А.

Стаття присвячена дослідженню питань методики бухгалтерського обліку в державному секторі. Визначено специфіку облікової політики бюджетних установ. Проаналізовано нормативні документи щодо методики бухгалтерського обліку витрат під час підготовки кадрів військовослужбовців в Україні. Розглянуто зміни в Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Проведено короткий аналіз загальноприйнятих методів бухгалтерського обліку витрат в бюджетних установах.

Ключові слова: бухгалтерський облік в державному секторі, облік витрат на підготовку військових кадрів, бухгалтерські рахунки в бюджетних установах, методи обліку витрат під час підготовки кадрів військовослужбовців.

**METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR THE COST OF TRAINING
SOLDIERS IN BUDGETARY INSTITUTIONS IN THE PLANE
OF THE LEGISLATIVE AND REGULATORY CHANGES**

Haloul F.

The article investigates the issues of accounting methods in the public sector. The specificity of the accounting policies of budgetary institutions. Analyzed the regulations concerning the method of accounting of costs in the preparation of military personnel in Ukraine. The changes in the Plan of Accounts for the public sector. The brief analysis of the conventional methods of cost accounting in budgetary institutions.

Keywords: accounting in the public sector, taking into account the costs of training of military personnel, accounts in the budgetary institutions, cost accounting methods in the preparation of military personnel.

Постановка проблемы. Использование в практике бухгалтерского учета определенной методики зависит как от сферы народного хозяйства (материальное или нематериальное производство), так и от сферы деятельности (субъекты хозяйствования в бюджетной сфере или коммерческой). В отличие от материального производства, относительно которого вопросы учета затрат и калькулирования разработаны достаточно подробно и обоснованы как теоретически, так и практически, методика учета затрат и калькулирования услуг бюджетных учреждений, в частности при подготовке кадров военнослужащих, находится на первичной стадии своего развития.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросам теоретического изучения и практического внедрения учета в бюджетных учреждениях посвящены работы таких украинских ученых, как, в частности, П.И. Атамас, В.В. Гливенко, Р.Т. Джога, М.В. Дунаева, Е.В. Калюга, С.О. Левицкая, В.С. Лень, Л.Г. Ловинская, В.М. Метелица, Н.Г. Михайлов, М.И. Телегунь, С.В. Свирко, Л.М. Синельник, Е.П. Славкова. Однако следует отметить, что вопросы применяемых методик учета в бюджетных учреждениях, к сожалению, многими авторами не затрагиваются или рассматриваются частично. А в свете очередных изменений в законодательной и нормативной базе бухгалтерского учета в бюджетной сфере особого внимания требует изучение учета затрат в военных учебных учреждениях, военных училищах при подготовке кадров военнослужащих.

Постановка задания. Цель статьи заключается в исследовании основных методических аспектов бухгалтерского учета затрат при подготовке кадров военнослужащих с учетом последних изменений в нормативно-правовой базе бухгалтерского учета в государственном секторе.

Изложение основного материала исследования. Подготовка кадров военнослужащих в Украине преимущественно осуществляется в бюджетных образовательных учреждениях. Но следует отметить, что подготовка военных кадровых офицеров может проходить как на бюджетной основе, так и на контрактной (обучение оплачивает студент). Отметим, что в Ливии кадры военнослужащих проходят подготовку только в бюджетных военных училищах за счет государственного финансирования.

Цель деятельности бюджетных учреждений – это не получение прибыли, а выполнение поставленных перед ними задач в процессе исполнения бюджета.

Согласно пункту 2 статьи 56 Бюджетного кодекса Украины государственные учреждения ведут бухгалтерский учет в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета и другими нормативно-правовыми актами по ведению бухгалтерского учета в порядке, установленном Министерством финансов Украины [1], а также национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе (НП (С) БУГС).

Организация и методология бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях регулируется также такими документами, как инструкции и приказы Государственной казначейской службы Украины, Министерства финансов, приказы Государственной службы статистики и другие нормативные акты.

Предметом учета в бюджетных учреждениях являются хозяйственные средства по их составу и размещению, по источникам их формирования и назначению в процессе непроизводственного потребления [2, с. 10–11].

Объектом учета являются доходы и расходы бюджетных учреждений; фонды и резервы, создаваемые в них в процессе выполнения сметы; расходы на содержание бюджетных учреждений и организаций; денежные средства в кассе и на счетах в банке и другие активы и обязательства.

Цель ведения бухгалтерского учета бюджетных организаций заключается в формировании полной, правдивой и беспристрастной информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств учреждения [2, с. 11].

Хозяйственная деятельность высших военных учебных заведений, военных училищ направлена в первую очередь на выполнение тех функций, которые определены их уставными документами и Конституцией Украины.

Для выполнения этих функций они получают средства из государственного или местного бюджета в соответствии с утвержденной сметой доходов и затрат: на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, хозяйственные нужды, приобретение оборудования, учебных пособий, продуктов питания, на ремонт и содержание помещений, служебного транспорта и другие.

Специфика деятельности бюджетных высших образовательных учреждений, военных училищ и необходимость увеличения количества и качества их услуг обусловили возникновение в их деятельности платных услуг, но в четко определенных законодательством границах. Такие поступления называют собственными поступлениями.

К ним относят средства, полученные от оказания платных услуг, предоставления в аренду помещений и оборудования, выполнения научно-исследовательских работ по хозяйственным договорам, а также средства, полученные в качестве гуманитарной помощи, суммы, полученные от предприятий для выполнения отдельных поручений, и прочее.

Таким образом, бюджетные учреждения получают средства из общего фонда бюджета на выполнение уставных задач, а также могут получать доходы от осуществления хозяйственной деятельности: предоставление платных услуг, называемые собственными средствами или средствами специального фонда. Следует при этом отметить, что и средства общего фонда, и средства специального фонда являются бюджетными средствами, они строго планируются и расходуются согласно утвержденным сметам.

Учетная политика бюджетных образовательных учреждений – это совокупность определенных в рамках действующего законодательства принципов, методов и процедур, используемых бюджетными учреждениями для ведения учета и составления финансовой отчетности. Она определяется основным бухгалтерским законом и в целом направлена на правильное и достоверное отражение в учете доходов и затрат в процессе предоставления нематериальных образовательных услуг в соответствии с утвержденными сметами, сохранение и эффективное использование государственного имущества.

С 1 января 2017 г. в дополнение к уже действующим национальным стандартам бухучета в госсекторе заработал ряд новых, в том числе НП (С) БУГС 135 «Затраты», утвержденное приказом Минфина от 18 мая 2012 г. № 568 [3] с изменениями и дополнениями.

Для целей бухгалтерского учета затраты субъектов государственного сектора классифицируются по следующим группам: расходы по обменным операциям, расходы по необменным операциям.

Расходы по обменным операциям включают такие элементы затрат [3]:

- оплата труда (заработная плата, денежное обеспечение военнослужащих);
- отчисления на социальные мероприятия;
- материальные затраты (использование предметов, материалов, оборудования, инвентаря, медикаментов, продуктов питания и т. п.);
- амортизация;
- финансовые расходы (расходы субъекта государственного сектора, связанные с заимствованиями согласно законодательству: проценты за пользование кредитами, премия, дисконт по ценным бумагам, расходы на обслуживание долга и т. п.);
- другие расходы по обменным операциям (курсовые разницы, расходы, связанные с реализацией активов, уценка активов, потери от уменьшения полезности активов и т. п.).

Расходы по необменным операциям включают такие элементы затрат:

- трансферты (субсидии, гранты, социальные выплаты и т. п.);

– другие расходы по необменным операциям (расходы, связанные с передачей активов, что передают субъекты государственного сектора субъектам хозяйствования, физическим лицам и другим субъектам государственного сектора для выполнения целевых мероприятий, списанная дебиторская задолженность, невозврат депозитов и т. д.).

До 2017 г. ведение учета бюджетных учреждений осуществлялось на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов, утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 26 июня 2013 г. № 611 [4].

С 1 января 2017 г. бюджетные учреждения в практике бухгалтерского учета используют Порядок применения Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе, утвержденный Приказом Министерства финансов от 29 декабря 2015 г. № 1219 [5].

Согласно нововведениям в нормативную документацию для учета затрат используются счета класса 8, которые представлены семью счетами (табл. 1).

Счета класса 8 предназначены для отображения информации о затратах по обменным и необменным операциям. Состав затрат и порядок их признания определяются соответствующими национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе.

Отметим, что третья цифра в номере счета – это идентификатор субъекта государственного сектора (1 – распорядители бюджетных средств; 2 – государственные целевые фонды; 3 – государственный бюджет; 4 – местные бюджеты; 5 – счета органов Казначейства).

Приведем примеры корреспонденции счетов бухгалтерского учета некоторых операций по признанию затрат при подготовке кадров военнослужащих в Украине (табл. 2). В свете нововведений сотрудникам высших военных учебных учреждений и военных училищ целесообразно воспользоваться Методическими рекомендациями по сопоставлению субсчетов бухгалтерского учета и переноса остатков [6].

В соответствии с этим документом остатки со счетов 801 «Расходы из государственного бюджета на содержание учреждения и другие мероприятия» и 802 «Расходы из местного бюджета на содержание учреждения и другие мероприятия» переносятся на счета 8011 (8021) «Расходы на оплату труда», 8012 (8022) «Отчисления на социальные мероприятия», 8013 (8023) «Материальные затраты», 8511 «Расходы по необменным операциям».

Считаем, что существующих методических рекомендаций недостаточно для эффективного ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях, в частности в военных учебных заведениях. Изучение отзывов бухгалтеров на различных форумах, посвященных тематике учета и аудита, показало наличие сумятицы и большое количество вопросов относительно целей очередных изменений, а также порядка их применений. Недостатком является также отсутствие

Таблица 1. Счета бухгалтерского учета затрат согласно изменениям нормативной документации в Украине

План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденный Приказом Министерства финансов Украины от 26 июня 2013 г. № 611	План счетов бухгалтерского учета в государственном секторе, утвержденный Приказом Министерства финансов от 31 декабря 2013 г. № 1203 (редакция от 24 января 2017 г.)
80 – Затраты из общего фонда	80 – Затраты на выполнение бюджетных программ
81 – Затраты специального фонда	81 – Затраты на изготовление продукции (оказание услуг, выполнение работ)
82 – Производственные затраты	82 – Затраты по продаже активов
83 – Другие затраты	83 – Финансовые расходы
84 – Затраты на амортизацию	84 – Другие расходы по обменным операциям
85 – Затраты будущих периодов	85 – Расходы по необменным операциям
–	86 – Условные затраты

инструкции по использованию нового плана счетов в высших военных образовательных учреждениях.

В бухгалтерском учете в государственных учреждениях при подготовке военных кадров огромное значение имеет применяемый на практике метод учета затрат.

Мировая практика учета в государственном секторе экономики признает существование четырех основных методов, на которых базируются учетные системы стран [7]:

1) кассовый метод – учет, по которому признаются операции и события только на момент получения или уплаты денежных средств;

2) модифицированный кассовый метод, то есть доходы учитываются в момент, когда они зарабатываются, начисляются или перечисляются, а затраты – в момент заказа товара / услуги;

3) метод начисления – учет, по которому признаются операции и события, когда они происходят, независимо от того, были уплачены или получены денежные средства;

4) модифицированный метод начисления – метод, который дает возможность учитывать определенные объекты учета по кассовому методу, а другие – по методу начисления.

Таблица 2. Пример корреспонденции счетов по учету некоторых статей затрат на подготовку военнослужащих в Украине

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списание денежных средств на приобретение учебного оборудования и инвентаря на основании акта	8013 «Материальные затраты»	2116 «Дебиторская задолженность по расчетам с подотчетными лицами»
2	Закрытие счетов расходов	5511 «Финансовые результаты выполнения сметы отчетного периода»	8011 (8111) «Расходы на оплату труда», 8012 (8112) «Отчисления на социальные мероприятия», 8013 «Материальные затраты», 8014 (8114) «Амортизация», 8115 «Прочие расходы», 8311 «Финансовые расходы», 8411 «Прочие расходы по обменным операциям», 8511 «Расходы по необменным операциям», 8521 «Расходы на содержание аппарата фонда»
3	Начисление заработной платы работникам	8011, 8111 «Расходы на оплату труда»	6511 «Расчеты по заработной плате»
4	Начисление стипендий	8011 «Расходы на оплату труда»	6512 «Расчеты по выплате стипендий, пенсий, пособий и других трансфертов населению»
5	Начисление единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование	8012, 8112 «Отчисления на социальные мероприятия»	6313 «Расчеты по общеобязательному государственному социальному страхованию»
6	Выплата заработной платы, стипендий и гонораров из кассы предприятия государственного сектора	6511 (6521) «Расчеты по заработной плате», 6512 «Расчеты по выплате стипендий, пенсий, пособий и других трансфертов населению», 6519 (6529) «Другие расчеты за выполненные работы»	2211 (2221) «Деньги в национальной валюте»

Например, в Украине для учета доходов и затрат бюджетных учреждений применяют сочетание двух методов. Учет доходов общего фонда бюджетных учреждений ведется по кассовому методу, тогда как расходы общего фонда и доходы, расходы специального фонда – по методу начислений. Исходя из этого, ученые считают, что в Украине для учета доходов и затрат бюджетных учреждений используют модифицированный метод начислений [8].

На современном этапе развития в бухгалтерском учете применяется несколько общепринятых методов учета затрат [9; 10]:

1) позаказный – метод, при котором объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу);

2) попередельный метод учета – метод, который используется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов (нефтепереработка, металлургия, химическая, текстильная промышленность и др.), которая осуществляется в несколько стадий (фаз, переделов);

3) попроцесный (простой) – метод, который определяет расчет себестоимости продукции (работ, услуг) путем распределения прямых производственных, общепроизводственных, общехозяйственных и прочих затрат отчетного периода на выпущенную продукцию (работы, услуги) в равных долях; в отличие от позаказного метода, в непроизводственной сфере попроцесное калькулирование обычно не применяется;

4) нормативный – метод, который применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной, сложной продукции. Все виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями.

В ходе роста популярности современного управленческого учета более эффективными считаются такие методы, как «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», ABC-метод.

Применение нормативного метода учета затрат соответствует широко применяемой в странах с развитой экономикой системе «стандарт-кост» (“standart-cost”). Понятие «стандарт-кост» означает себестоимость, которая установлена заранее.

Перечисленные методы являются общими в сегодняшней практике системы бухгалтерского учета и используются при определении себестоимости как продукции, так и работ с услугами.

Позаказный метод, с точки зрения автора, из перечисленных выше методов наиболее приемлем для образовательных учреждений.

Для военных образовательных учреждений сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты на обучение одного курсанта учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным специальностям или формам обучения вуза. Остальные затраты учитываются по местам возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Применительно к военным образовательным учреждениям следует подчеркнуть, что заказом в образовательном учреждении является курс, состоящий из студентов соответствующих специальностей, сроков и форм обучения. Затраты образовательных учреждений по обучению формируются и распределяются между всеми курсами, а затем в конце каждого учебного года калькулируется себестоимость обучения одного студента, а в конце всего срока обучения – себестоимость обучения одного специалиста. Таким образом, по мнению автора, в высших военных учебных заведениях может применяться позаказный метод учета затрат на обучение. В целях обеспечения правильности отнесения затрат при позаказном методе должен быть организован надлежащий контроль за правильным оформлением первичных документов.

Точність определения затрат на обучение и калькулирование себестоимости подготовки кадров военнослужащих зависит от хорошо организованного аналитического учета затрат и выбора калькуляционных объектов. Это означает, что организация текущего учета затрат должна быть подчинена процессу калькулирования, то есть учет должен быть организован по курсам и формам обучения.

Выводы из проведенного исследования. Из указанного выше можно сделать следующие выводы. Подготовка кадров военнослужащих в Украине осуществляется в государственных военных образовательных учреждениях как за счет бюджетного финансирования, так и на коммерческой основе. Организационные процессы и методические аспекты учета в бюджетных учреждениях регулируются множеством нормативных документов. Изменения в плане счетов бухгалтерского учета в государственном секторе вносят определенную сумятицу в бухгалтерские службы, что объясняется отсутствием подробных инструкций касательно практического применения анонсированных новшеств. Такая ситуация требует разработки подробной инструкции или единых методических рекомендаций касательно учета в учреждениях государственного сектора. Эти рекомендации должны быть изложены в едином документе не только с затрагиванием бухгалтерских счетов, но и с характеристикой наиболее эффективных методов учета затрат при совершении хозяйственной деятельности бюджетными учреждениями.

Замена традиционных подходов более совершенными методами требует переориентации существующей теории и практики учета затрат, дальнейшего исследования его управленческих аспектов.

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI (редакція від 5 січня 2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

2. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / [М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова]. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. № 568 (редакція від 23 грудня 2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

4. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2013 р. № 611 (втрата чинності 1 січня 2017 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

5. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. № 1219 (редакція від 24 січня 2017 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>.

6. Про затвердження Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків : Наказ Міністерства фінансів від 21 грудня 2016 р. № 1127 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/metodichni-rekomendatsiyi-zi-spivstavlennya-subrahunkiv>.

7. Salvatore Schiavo Campo, Daniel Tommasi *Managing Government Expenditure*. – 1999. – 531 p.

8. Калюга С.В. Застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат у державному секторі / С.В. Калюга. – К. : Наук. думка, 2012. – 34 с.

9. Облік у бюджетних установах : [підруч.] / [Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, М.В. Дунаєва]. – К. : КНЕУ, 2006. – 480 с.

10. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : [навч. посіб.] / В.С. Лень, В.В. Гливенко ; за ред. В.С. Лєня. – 4-те вид. – Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.

E-mail: fozihaloul@yahoo.com