

## **РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Змістовні акценти використання фінансової звітності бюджетних установ та організацій дещо інші у порівнянні з недержавним сектором: вона являється ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування розподілу бюджетних коштів.

Пріоритетною характеристикою системи показників, що визнаються у звітних формах, є їх беззаперечна підконтрольність. Першочергово, мова йде про складові результатів діяльності одержувачів бюджетних коштів – доходи та видатки (витрати) діяльності.

**Розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку бюджетного сектору** сприяли роботи українських і зарубіжних учених, зокрема: С.М.Альошина, А.М. Белова, С.О.Булгакової, Н.С.Вітвіцької, Є.П. Вороніна, А.О.Грищенко, В.І.Горелого, Л.О.Гуцайлук, О.С.Даневича, Е.П. Дедкова, Т.І. Єфименко, М.І.Іванова, Л.М.Кіндрацької, А.М. Кузьмінського, С.В. Свірко, О.О.Чечуліної, І.Я.Чугунова, І.Д.Фаріона та ін. Подальшої уваги потребують питання ефективного впровадження принципів міжнародної практики обліку бюджетного сектора в систему господарювання вітчизняних бюджетних установ.

Автор звертає увагу на те, що при реформуванні обліку доходів бюджетних установ потрібно дослідити:

- проблемні та дискусійні питання організації обліку доходів та видатків (витрат) діяльності бюджетних установ;
- напрямки реформування обліку діяльності бюджетних установ з урахуванням міжнародної практики та національних особливостей функціонування бюджетної сфери.

**Нормативна база діяльності вітчизняних бюджетних установ** в контексті витрат державних активів застосовує поняття «витрати», «видатки», «затрати».

Порівняння зазначених дефініцій наведено в таблиці 1.

Таке безпрецедентне поєднання протилежних методів обліку видатків пояснюється жорстким обмеженням у витрачання коштів бюджетними установами, а, отже, суцільним контролем на основі зіставлення касових і фактичних видатків.

Щодо міжнародних стандартів обліку для державного сектора (МСБОДС), то основним принципом обліку доходів та витрат є принцип на-

рахування, що базується на відображенні доходів і видатків в міру їх виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів.

Таблиця 1

**Концептуальні характеристики витрат, затрат, видатків**

№ з\п	Ознака	Витрати [ 4;5]	Видатки [4;5]	Затрати [10]
1	2	3	4	5
1.	Принципи визнання на рахунках бухгалтерського обліку	В <i>періоді здійснення</i> (понесення), одночасно з визнанням доходів, для одержання яких вони понесені ( <u>метод нарахування</u> )	Для касових видатків – <u>касовий метод</u> , при якому запис доходів та видатків здійснюється в <i>момент отримання коштів</i> (незалежно від періоду, до якого вони належать), для фактичних – <u>метод нарахувань</u> , за яким запис операцій здійснюється в <i>момент їх визначення</i> (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів	В <i>періоді фактичного витрачання</i> (списання) ресурсів ( <u>касовий метод</u> )
2.	Ресурси, що використовуються	Грошові та інші, виражені у грошовій формі	Грошові	Всі, окрім грошових

Принцип нарахування має ряд переваг: сформована за принципом нарахування фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й ті, що пов'язані з виплатою й отриманням грошових коштів в майбутньому; застосування принципу дозволяє відобразити доходи і видатки в міру виникнення та споживання економічних вигод; є можливість одержання повної інформації про державні активи і зобов'язання та складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість.

У системі обліку методом нарахування один принциповий недолік, що стримує його застосування більшістю країн – складність і трудоємкість. Постають такі питання, як доходи і видатки, оцінка нефінансових і фінансових активів, ринкової та початкової вартості.

Ціла низка дискусійних питань існує сьогодні в обліку доходів бюджетних установ. Міжнародна практика обліку діяльності урядових структур (на відміну від вітчизняної) класифікує доходи бюджетних установ на доходи від обмінних та необмінних операцій.

Правове поле діяльності зазначених юридичних осіб в Україні суттєво обмежує проведення операцій підприємницького характеру, рух грошових коштів суб'єктів господарювання ДС в Україні та за кордоном має суттєві відмінності: операційна діяльність включає використання бюджетних коштів на виконання визначених на державному рівні соціально-

економічних питань, отримання коштів за реалізацію послуг (продукції), що надаються (виробляються) бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; інвестиційна діяльність обмежена операціями з необоротними активами; фінансова – практично не проводиться.

З урахуванням міжнародного трактування економічної сутності доходів (в основі якого – критерій «потенціалу корисності» та/або «економічної вигоди», [7;8]) як альтернативний варіант визначення пропонується:

*дохід від операцій обміну* – це валове протягом звітного періоду надходження економічних вигод, коли чисті активи /власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників;

*дохід від необмінних операцій* – це валове протягом звітного періоду надходження потенціалу корисності, коли активи суб'єкта зростають, однак, не призводять до збільшення власного капіталу.

Доходи від **необмінних операцій** складають сьогодні основну частину доходів більшості вітчизняних бюджетних установ, зокрема: доходи бюджету включають в себе усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, дарунки, гранти, плату за адміністративні послуги, власні надходження бюджетних установ) [8].

Суттєві відмінності в обліку за МСБОДС та вітчизняною обліковою базою доходів від необмінних операцій бюджетних установ: в Україні вони обліковуються *за касовим методом, а в міжнародній практиці обліку діяльності суб'єктів господарювання ДС – за методом нарахування.*

Важливим моментом обліку доходів є його оцінка. Згідно з МСБОДС 9, 23 дохід слід оцінювати за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами) на дату придбання активу від необмінних операцій.

У бюджетних установах і організаціях за справедливою вартістю оприбутковуються запаси, отримані на безоплатній основі. Однак, за якими ознаками приймається справедлива вартість запасів, нормативно, на жаль, не визначено.

Визначення справедливої вартості наведено в Змінах до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2] і відповідає міжнародній практиці (зміни набувають чинності з 01.01.2013 р.).

*Справедливою вартістю активу* – це ціна за угодою про продаж, скоригована на додаткові витрати, які можна прямо віднести на вибуття активу.

На даний час ряд визначень господарських операцій, що належать до **операцій обміну**, для суб'єктів господарювання ДС в Україні не врегульовано, відтак, користуються визначеннями та ознаками відповідно до еко-

номічних тлумачень (це стосується бартерних операцій, дивідендів, роялті, відсотків тощо).

Визначення власних надходжень бюджетних установ відповідно до чинної законодавчо-нормативної бази України наведено в таблиці 2.

Таблиця 2.

### Власні надходження бюджетних установ

Власні надходження бюджетних установ	
Бюджетний кодекс України [1]	Постанова Кабінету Міністрів України № 659 [9]
<b>Група 1</b>	
Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами
<b>Підгрупа 1</b>	
Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями
<b>Підгрупа 2</b>	
Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	Надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності
<b>Підгрупа 3</b>	
Плата за оренду майна бюджетних установ	Плата за оренду майна бюджетних установ
<b>Підгрупа 4</b>	
Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	Надходження бюджетних установ від реалізації майна
<b>Група № 2</b>	
Інші джерела власних надходжень бюджетних установ	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
<b>Підгрупа 1</b>	
Благодійні внески, гранти та дарунки	Благодійні внески, гранти та дарунки.
<b>Підгрупа 2</b>	
Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	Кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ.
<b>Підгрупа 3</b>	
Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право	-

Бюджетний кодекс України та Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання” розглядають доходи бюджетних установ як *власні надходження від операцій обміну – група № 1 повністю та підгрупи 2 і 3 групи №2 та необмінних операцій – група № 2 (підгрупи 1).*

Щодо методики визнання доходів від операцій обміну, то суттєвих розбіжностей з міжнародною практикою немає – доходи обліковуються на

рахунках бухгалтерського обліку методом нарахування, тобто в періоді їх дійсного визнання.

Реалізація концептуальних основ функціонування бюджетної сфери, визначена нещодавно прийнятим Бюджетним кодексом України, підвищує вимоги до прозорості, раціональності, цільового характеру використання бюджетних коштів.

Враховуючи специфіку розподілу бюджетних коштів, ступінь налагодженості системи державного контролю, проблемність впровадження державного аудиту (в т.ч. його форм – аудиту ефективності, аудиту фінансово-господарської діяльності) доцільно в організації обліку діяльності бюджетних установ на методичному етапі здійснювати:

- розмежування обліку операцій підприємницької та непідприємницької діяльності із застосуванням субрахунків аналітичного обліку та форм звітності;
- касовий метод обліку доходів та видатків від необмінних операцій;
- метод нарахування в обліку доходів та витрат від операцій обміну.

#### **Література:**

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року № 2456 (набуває чинності з 01.01.2011р.).
2. Зміни до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2009 р. за № 1396. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23.12.2009 р. за № 1239/17255 (набувають чинності з 01.01.2013р.).
3. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. «Фінансово-економічний словник». – Л.: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
4. Економічна енциклопедія в 3 Т./ Під ред. Б. Д. Гаврилишина. – К.: Академія, 2002.
5. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1/ Редкол...С.В.Мочерний (відп.ред) та ін.. – К.:Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
6. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 р. за N 61(з чинними змінами та доповненнями)
7. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору № 23 «Дохід від необмінних операцій (податки і трансферти». Режим доступу: <http://www.iasb.org.uk>

9. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання ” від 17.05.2002 р. №659 (з чинними змінами та
10. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядження Кабінету міністрів України від 14 вересня 2002 р. за № 538-р.
11. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. за № 34.

*Євген Мних, д.е.н, професор  
Микола Бенько, к.е.н, доцент  
Київський національний торговельно-економічний університет  
м. Київ, Україна*

## **ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ**

Виконання функцій обліку, та управління об’єктами, в цілому приводить до формування інформації про хід роботи підприємства, відбуваються процеси передавання, зберігання і переробки інформації в єдиному інформаційному просторі – інформаційній системі (ІС).

В ІС підприємства вирішуються певні комплекси задач, що виникають на всіх стадіях бухгалтерського обліку та управління об’єктами господарювання [1, с. 10; 9, с. 10-11; 11, с. 5]. Вони вирішуються із застосуванням відповідних технологій перетворення вихідних даних у результатну інформацію. Такі технології називаються інформаційними [1, с. 11]. Визначення їх сутності і характеру взаємодії в обліковому процесі та управлінні об’єктами є важливим науковим та практичним завданням.

Технологія – це термін, який походить від грецького слова *techne* – майстерність, мистецтво і *logos* – знання, наука [10, с. 36]. Таким чином технологія – це галузь знань (наука) про майстерність або мистецтво в діяльності людини.

Еволюція розвитку сутності поняття «інформаційна технологія», як і поняття «технологія», триває довгий час. У вітчизняних і зарубіжних наукових працях, різні автори, по різному трактують це поняття.

Проведене дослідження і аналіз сутності поняття «інформаційні технології» вказує на те, що всі наковці у своїх працях визначають ІТ як сукупність методів, процесів та програмно-технічних засобів, об’єднаних у