

## ДОХОДИ І ВИДАТКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА МІЖНАРОДНІЙ ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ

*Розглянуто проблемні питання щодо сутності доходів і витрат бюджетних установ, їх визнання, а також визначення фінансових результатів у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці*

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, витрати і результати виконання кошторису. В загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і витрат є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребують найдокладнішої розробки й опрацювання. Це також підтверджує і друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і витратів.

**Стан вивчення проблеми.** Професійні економісти та бухгалтери останніми роками приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в установах, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Сьогодні ключовим напрямком модернізації обліку та звітності вони визначають розробку та запровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних.

Результатом виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, затвердженої розпорядженням КМУ, повинна стати гармонізація нормативної бази бухгалтерського обліку з Постановою Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі.

Так КМУ затвердив Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, яка передбачає передусім адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до Міжнародних стандартів бухгалтерського для державного сектору (МСБОДС). Одним з її ключових напрямків є удосконалення системи бухгалтерського обліку через розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [9].

Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють необхідність дослідження нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових та контрольних цілей.

В умовах реформування важливим аспектом є визначення сутності, визнання доходів, витрат та фінансових результатів бюджетних установ.

**Мета дослідження.** Дослідити сутність понять доходів і витрат, умови визнання в вітчизняній і міжнародній обліковій практиці, зробити відповідні висновки і визначити напрями подальшого вдосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні наукові дослідження головним чином націлені на питання організації обліку, проведення контролю та аналізу діяльності бюджетних установ. Так, проблеми обліку, контролю та аналізу функціонування установ знайшли відображення в наукових працях багатьох українських вчених: П.Й. Атамаса, Р.Т. Джого, Ф.Ф. Бутинця, С.В. Левицької, С.В. Свірко та ін.

Не дивлячись на розробку низки теоретичних і практичних положень щодо обліку доходів і витрат в бюджетних установах, недостатньо уваги приділяється проблемам їх сутності і визнання. Проте ці питання набувають особливої актуальності з огляду на поширення

ринкових відносин у бюджетну сферу України та реформування вітчизняної облікової системи.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Сутність поняття доходи в бюджетних установах має дещо інше значення порівняно з цим же поняттям для підприємств. Це обумовлено низкою особливостей відносно умов їх функціонування. Левицька С.О. наводить таке визначення доходів – отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [5].

Лемішовський В.І. стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно [6].

В свою чергу, Свірко С.В. відзначає, що доходи бюджетних установ це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і витратів [10].

Залежно від джерел утворення доходів їх поділяють на два види: доходи загального фонду; доходи спеціального фонду.

Бюджетні установи не мають власних оборотних коштів і покривають витрати (витрати) за рахунок бюджетних асигнувань (доходів загального фонду) та надходження позабюджетних коштів (доходів спеціального фонду).

До складу доходів загального фонду відносять асигнування з державного і місцевого бюджету на витрати установи та інші заходи. До складу спеціального – власні надходження (спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження), субвенції, одержані з бюджетів іншого рівня, та інших доходів спеціального фонду.

Отже, аналізуючи наведені визначення, можна відзначити, принципів різниць у них немає, всі перелічені автори ототожнюють їх з надходженнями фінансування з бюджетів.

Зовсім інше поняття наведено в МСБОДС 9, де доходи – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [8].

Невідповідність міжнародній обліковій практиці існує і щодо визнання їх в обліку. Так визнання доходів передбачає, що фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання. За операціями господарського характеру дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, якщо чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження.

Бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють витрати, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності.

Існують різні тлумачення терміну "витатки".

Так Александров В.Т. наводить таке визначення витатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання

кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [1].

Лондаренко О.О. зазначає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [7].

Джога Р.Т. відмічає, що під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні). До видатків не відносять: платежі в рахунок погашення державного боргу (класифікація, як фінансування). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність [4].

Атамас П.Й. під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом [2].

Поняття видатки також конкретизоване у Бюджетному кодексі, в якому визначено, що їх слід визнавати як кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [3].

Доходи, видатки та витрати бюджетних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку, оскільки зв'язок між ними має причинно-наслідковий характер

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію. Вимогу використання єдиної класифікації доходів і видатків закладено у Бюджетному кодексі [3]. Бюджетна класифікація передбачає окремо класифікацію доходів і витрат. Вона має такі складові частини:

- класифікація доходів бюджету;
- класифікація видатків (у тому числі кредитування за вирахуванням погашення) бюджету;
- класифікація фінансування бюджету;
- класифікація боргу [2].

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та під статті. Усі доходи поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом та безоплатні перерахування (трансферти).

Доходи бюджету формуються головним чином за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб, платежів за використання природних ресурсів, державного мита, доходів від приватизації державного майна, ліцензійних зборів за право виробництва і продажу спиртних напоїв, надходжень від проведення лотерей, реалізації державних облігацій, іноземних та внутрішніх позик тощо.

Витрати бюджетна класифікація поділяє:

- за функціональною ознакою (за головними розділами і підрозділами бюджету);
- за відомчою структурою (освіта, наука, культура, мистецтво, охорона здоров'я і т. ін.);
- за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, підстаття);
- за бюджетними програмами.

Коди економічної класифікації видатків бюджету застосовуються при складанні видаткової частини кошторисів розпорядників бюджетних коштів, розписів бюджетів, планів асигнувань відповідно до видів видатків, к поточних, так і капітальних, а також нерозподілених

видатків та кредитування з вирахуванням погашення платежів до бюджету.

В економічній класифікації видатків приведене чітке розмежування видатків по економічними ознакам з детальним розподілом коштів по їх предметним ознакам (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню та ін.). На наш погляд, такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету і забезпечує єдиний підхід до планування і обліку видатків бюджетними установами.

Для бухгалтера важливе значення має економічна класифікація видатків, за кодами якої організовується аналітичний облік фактичних видатків бюджетної установи.

Отже, така класифікація дає змогу однаково обраховувати доходи і витрати бюджету, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і витрат, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці. Одночасно всі показники є фінансовими планами, обов'язковими для виконання на всіх рівнях управління.

Також вона дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету.

Таким чином, наведені визначення не містять єдиної думки щодо сутності цього поняття, розмежовуючи видатки – для операцій, що фінансуються виключно з бюджету, а витрати – для операцій господарсько-касового характеру.

Також для установ можливим є використання поняття “затрати” – обсяги та структура ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми, затверджуються паспортом програми в грошових і натуральних вимірниках.

Міжнародна практика обліку оперує терміном “витрати”, розуміючи під ним – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу, за винятком зменшення пов'язаного з виплатами власникам [8].

При визнанні видатків в обліку своєрідною особливістю є їх поділ на касові та фактичні, це пов'язано з тим, що видатки на утримання установ не завжди відповідають видаткам самих установ.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх виконання (витрачання) згідно з кошторисом. При цьому це кошти, отримані готівкою в касу установи, а також суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Вони передбачають касове виконання бюджету (видача грошей з бюджетних рахунків). Прикладом є перерахування коштів дебіторам, сплачені податки в бюджет, отримана готівка в касу тощо.

В свою чергу, фактичні – видатки установи оформлені відповідними документами, включаючи видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою з/п. Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису установи, тому при виконанні планового об'єму робіт повинні відповідати сумі асигнувань за кошторисом.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими не в часі, не в сумі, і як правило менші за касові. Прикладами є списання витрачених матеріалів, втрачена сума ПДВ при придбанні матеріалів, нарахована заробітна плата, внески до соціальних фондів тощо.

Таке поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачанні коштів установами і суцільним контролем з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків, як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків.

Відповідно витрати установ визнаються у період їх здійснення одночасно з визнанням доходів, для одержання яких вони були понесені; затрати – у період фактичного витрачання (списання) ресурсів.

В міжнародних стандартах для обліку витрат основним є принцип нарахування, який ґрунтується на відображенні їх в міру виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає:

- відображення операцій в звітності того періоду, в якому вона була проведена;
- визнання операції на момент її здійснення;
- формування інформації про зобов'язання до отримання, а не тільки про фактично проведені платежі та отримані доходи.

При цьому відображення доходів і витрат відбувається в міру виникнення споживання та економічних вигод. Таким чином, звітність сформована за цим принципом містить не тільки інформацію про минулі операції, а й про ті, що пов'язані з виплатою та отриманням грошових коштів у майбутньому.

Слід також відзначити невідповідність у визначенні фінансового результату вітчизняних бюджетних установ і методики, що наведена в МСБОДС.

Для бюджетних установ характерним є надання державних послуг соціального спрямування на виключно безоплатній основі. Фінансовим результатом для них є виконання покладених державних зобов'язань. Саме тому в кінці року установи розраховують результат виконання кошторису окремо за загальним і спеціальним фондом, шляхом відповідного списання всіх доходів і видатків. Визначені залишки на відповідних рахунках і будуть кінцевим показником діяльності.

В міжнародній практиці застосовують в цьому випадку поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають у результаті звичайної діяльності. При цьому показник, що одержують, коригують на фінансовий результат від надзвичайних подій, визначаючи таким чином чистий надлишок або дефіцит.

Тобто в даному випадку і вітчизняна, і міжнародна практика обліку збігаються визначаючи залишки на рахунках фінансового результату не як прибуток, а як показник ефективності використання бюджетних коштів.

Таким чином, доходи бюджетних установ мають специфічний характер: поділяються на доходи загального і спеціального фондів, порядок формування яких регулюється окремими нормативними актами щодо кожного. Видатки і витрати бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення – зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого боку – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Отже, в умовах реалізації планового характеру доведення бюджетних асигнувань, а також враховуючи практику діяльності вітчизняних бюджетних установ, є необхідним обліковувати і визнавати у звітності доходи та видатки з використанням методу нарахування і норм, характерних для Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що сприятиме уніфікації формування фінансових результатів одержувачів бюджетних коштів. Для визначення фінансового результату використовувати поняття надлишок або дефіцит у результаті звичайної діяльності.

Це також надасть можливість відображати доходи і видатки в міру виникнення і споживання економічних вигод. Дозволить одержувати повну інформацію про державні активи і зобов'язання, відкриє можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, сприятиме розширенню управлінських можливостей.

Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що у свою чергу підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Основною проблемою реформування обліку в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку.

Удосконалення обліку, посилення його контрольних функцій за господарською та фінансовою діяльністю установи – основний шлях покращення дотримання

фінансово-бюджетної дисципліни. Відображаючи всі операції, пов'язані з освоєнням кошторису витрат, бухгалтерський облік дозволяє не тільки систематично зіставляти їх з плановими показниками, а ще й виявляти відхилення фактичних витрат від планових, визначити найголовніші напрямки витрат та підвищувати рівень бюджетного кошторисного планування в цілому. Висока якість облікової інформації створює умови ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління.

Отже, реформування обліку повинно передбачити першочергові зміни методологічних підходів визначення і визнання доходів і витрат у відповідності до міжнародної практики обліку.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Александров В.Т.* Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах [Текст] : навч. посібник / В.Т. Александров. – Електрон. текстові дані – К. : АВТ лтд, 2004. – 387 с. 2. *Атамас П.Й.* Основи обліку в бюджетних організаціях. [Текст] навч. посібник / П.Й. Атамас. – К. : – Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с. 3. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 4. *Джога Р.Т.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : навчальний посібник / Р.Т. Джога ; КНЕУ. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с. 5. *Левицька С.О.* Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку [Текст] / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. –

С. 361-369. 6. *Лемішовський В.І.* Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т "Львівська політехніка" ; ред. В.І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтеллект-Захід, 2008. – 1120 с. 7. *Лондаренко О.О.* Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ [Текст] / О.О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – N 9. – С. 15-19. 8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. 9. Постанова КМУ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 10. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація [Текст] : монографія / С.В. Свірко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

КРАВЧЕНКО Олена Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Державного Вищого навчального закладу "Українська академія банківської справи Національного банку України"

Наукові інтереси:

- облік в бюджетних установах;
- стратегічний аналіз