

УДК 336.14

**Федів Р.Є.,***пошукач кафедри обліку і аудиту, Національного університету водного господарства та природокористування*

## **ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ**

*У статті розглядаються сутність, джерела формування та напрями використання доходів юридичних осіб-одержувачів бюджетних коштів. Досліджуються особливості обліку зазначених показників для підприємницької та непідприємницької діяльності.*

**Ключові слова:** *дохід, бюджетні кошти, бюджетні програми, бухгалтерський облік, аудит, державні фінанси, підприємницька діяльність.*

*The essence, sources of formation and using of the revenue of legal persons as addressees of budgetary funds are examined. Features of the accounting of the above-mentioned parameters for business and unenterprising activity are investigated.*

**Key words:** *income, budgetary facilities, budgetary programmes, accounting, audit, state finance, entrepreneurship.*

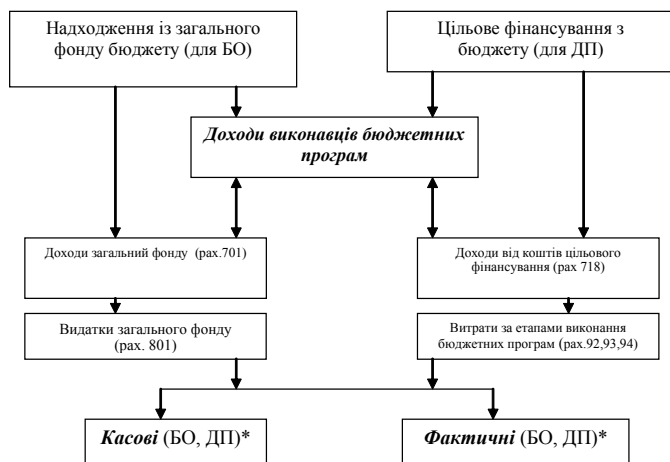
**Постановка проблеми.** На етапах впровадження програмно-цільового методу планування бюджетів [7], державного фінансового аудиту актуальними питаннями є реформування бухгалтерського обліку діяльності одержувачів бюджетних коштів, зокрема, бюджетних організацій (БО) та державних підприємств (ДП) системи Держводгоспу, на виконання бюджетних програм. Концептуальні напрями зазначеного реформування затверджено в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [8].

Одним із визначальних показників ефективності господарювання юридичних осіб системи Держводгоспу є фінансовий результат, який сьогодні у вітчизняній економіко-правовій базі має неоднозначне трактування, відмінності в організації обліку та звітності.

Для формування та використання показників фінансово-

го результату, зокрема, його складових – доходів та витрат, характерні особливості в розрізі суб'єктів підприємницької діяльності (ДП) та непідприємницьких структур (БО), зумовлені суттєвими відмінностями в методиці бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності зазначених юридичних осіб.

Доходи та витрати (для БО – видатки) виконавців бюджетних програм – самостійні об'єкти обліку, проте в системі бухгалтерського обліку розглядаються у взаємозв'язку (рис.1), оскільки є визначальними показниками окремих форм фінансової та спеціальної форм звітності, повинні бути співставними, об'єктивними та достовірними.



\*визнання у формах фінансової та спеціальної звітності

**Рис.1. Взаємозв'язок доходів, видатків, витрат виконавців бюджетних програм системи Держзводгоспу**

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Методологія бухгалтерського обліку фінансових результатів займає сьогодні одне з чільних місць у наукових працях вітчизняних вчених-обліковців М. В. Кужельного, М. Т. Білухи, В. В. Сопка, В. С. Рудницького, В. Г. Швеця, Ф. Ф. Бутинця, Є. В. Мниха, А. М. Кіндрацької, А. М. Кузьмінського, В. І. Самборського, С. І. Смірнова, І. Т. Соборнікова, В. В. Сопко, Н. І. Сушко, С. І. Харченка, О. О. Чечуліної, І. Д. Фаріона та інших. Уніфікація методологічних облікових підходів у питаннях обліку фінансових результатів, доходів та витрат потребує подальших досліджень.

**Мета і завдання дослідження.** Для досягнення цього в роботі поставлено низку завдань:

- узагальнити сучасне бачення економічної сутності, джерел формування та напрямків використання доходів в розрізі юридичних осіб-одержувачів бюджетних коштів на етапах виконання бюджетних програм;

- обґрунтувати напрями реформування бухгалтерського обліку доходів для уніфікованого їх визнання у формах звітності, можливості проведення контролю та аналізу за виконанням програмних завдань.

**Виклад основного матеріалу.** У бухгалтерському обліку доходи державних підприємств — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників).

Відображення як бюджетного, так і небюджетного цільового фінансування на рахунках бухгалтерського обліку ґрунтується на достатній упевненості в тому, що умови фінансування підприємство виконає, а кошти, виділені з цієї метою, отримає. Основними критеріями визнання доходів є [6]:

- цільове фінансування не визнається доходом доти, доки немає підтвердження того, що воно буде отримане і підприємство виконає умови цього фінансування;

- отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування;

- цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно суми нарахованої амортизації цих об'єктів;

- цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), вже зазнаних підприємством або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних з цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

У бюджетних організаціях Держводгоспу бюджетні кошти визнаються доходами в момент їхнього надходження на реєстраційний рахунок.

У питаннях доходу та його класифікації існує чимало суттєвих відмінностей (табл.1).

Таблиця 1  
Сучасна інтерпретація поняття “доходи”

Джерело 1	Визначення 2
Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” [2]	Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами.
П(С)БО 15 “Доходи” [6]	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.
МСБО18 “Дохід” [5]	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.
МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” [4]	Дохід – валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають внаслідок цього надходження, а не в результаті внесків власників.
Бюджетний кодекс України [1]	Доходи бюджету – усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, дарунки, гранти).
Економічна енциклопедія [3]	Дохід – гроші та матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності (виручка). Дохід – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі набуття або зменшення зобов’язань, що забезпечує збільшення капіталу і не є внеском учасників (акціонерів).

Очевидними є відмінності у визначенні доходів. Це, своєю чергою, веде до відмінностей в оцінці, визнанні показників доходу у формах звітності. Зокрема, як бачимо, в Україні присутні великі розбіжності обліку доходів на підприємствах. Щодо міжнародної облікової практики діяльності урядових структур (бюджетних організацій), то методичні підходи практично уніфіковано.

Відсутня методологічна єдність в питаннях визнання доходів з метою оподаткування податком на прибуток:

- державні підприємства визнають валові доходи в Декларації з податку на прибуток за принципом першочерговості;
- бюджетні організації та установи визнають в Податковому звіті про використання коштів неприбутковими установами і організаціями в складі доходів фактично одержане фінансування.

Методологічні основи обліку доходів підприємств (в тому числі ДП системи Держводгоспу) та відображення їх у звітності визначаються МСБО 18 "Дохід" і П(С)БО 15 "Дохід". Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність спільних моментів в критеріях визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, в оцінці доходів, порядку відображення у звітності тощо (табл. 2).

*Таблиця 2*  
*Порівняння міжнародної та вітчизняної*  
*облікової практики з питань обліку доходів*

Ознаки	П(С)БО 15 "Дохід"	МСБО 18 "Дохід"
1	2	3
Оцінка доходу	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню.	Сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством. Дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підтягають отриманню. Розглядається вплив відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів на справедливу вартість компенсації

Класифікація доходів	Доходи класифікуються за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи. Окрема увага приділяється визнанню доходів цільового фінансування.	Передбачає такі види доходів: а) дохід від реалізації товарів; б) дохід від надання послуг; в) відсотки, роялті, дивіденди. Якщо підприємство залишає тільки незначний ризик володіння операція вважається реалізацією і дохід визнається. Бюджетні кошти (дотації) не визнаються доходами.
Відповідність доходів і витрат	Якщо дохід не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості	Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити: за таких обставин будь-яка вже отримана за продаж товарів компенсація визнається як зобов'язання.

Для обліку доходів за загальним фондом, спрямованим на виконання бюджетних програм, і внутрішніх розрахунків, які виникають у процесі виконання кошторисів між вищими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами, призначений рахунок 70 “Доходи загального фонду”:

дебет 1	кредит 2
суми фактичних видатків, що списуються наприкінці року на підставі річних звітів	суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом

У міжнародних стандартах обліку в основі обліку доходів – принцип нарахування, який ґрунтується на відображенні доходів і видатків в міру їх виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає: визнання операції на момент її здійснення; відображення операції у звітності того періоду, в якому вона була проведена; формування інформації про зобов'язання до оплати і зобов'язання до отримання, а не тільки про фактич-

но виконані платежі та отримані доходи.

Застосування цього принципу дає змогу відображувати доходи і видатки в міру виникнення економічних вигід і в міру споживання. Сформована за принципом нарахування фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й про операції, пов'язані з виплатою і отриманням грошових коштів у майбутньому.

Указом Президента України “Про зміцнення фінансової дисципліни і попередження правопорушень в бюджетній сфері” від 25.12.2001 р. 125/2001 передбачено, що Міністерство фінансів України і Державне казначейство України повинні на основі міжнародних стандартів розробити й затвердити національні положення (станданти) бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в державному секторі.

Крім того, питання розвитку та реструктуризації системи контролю й аудиту державних фінансів в Україні, включаючи розробку та імплементацію стратегії модернізації системи обліку Казначейства.

Співпраця України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам. Реформована система обліку дасть змогу повністю аналізувати наслідки конкретних економічних подій у державному секторі.

Крім адаптації вітчизняного законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів, очікується встановити уніфіковані вимоги до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між органами влади, удосконалити систему підготовки та перепідготовки бухгалтерських кадрів в державному секторі, підвищити рівень прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Проте, на нашу думку, уніфікувати поняття “дохід” в бухгалтерському обліку бюджетних установ та підприємств (в тому числі БО та ДП системи Держводгоспу) на даний час неможливо та недоцільно.

Суперечливість розуміння цього визначення полягає в тому, що застосування поняття “дохід” для цих сфер лежить у різних площинах їхньої діяльності. На всіх суб'єктів господарювання в державі покладені певні функції, які вони виконують, виходячи із законодавчо закріплених повноважень. Бюджетні установи створені для виконання функцій держави, а підприємства та організації як державні, так і недержавні, – для ведення гос-

подарської діяльності та отримання прибутку.

Міжнародна облікова практика однастайна в підходах до визнання доходів, пов'язуючи їх із отриманням економічної вигоди на систематичній основі нарахування. Для бюджетних установ України дохід – це усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі. Для підприємств дохід – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Як бачимо, для підприємств поняття “дохід” визначає базу оподаткування, за якою виникають зобов'язання перед державою. Від отриманого доходу підприємство сплачує різного роду податки та платежі. Щоб приймати єдине визначення “дохід” для усіх сфер діяльності, необхідно затвердити єдині принципи визнання доходу, його класифікацію тощо.

На нашу думку, першочергово необхідно внести доповнення в наявні форми звітності та методика обліку операцій, що є складовими елементами розрахунку результативних показників виконання бюджетних програм: показники результату, продукту, якості та ефективності. Використання бюджетних коштів для виконавців бюджетних програм, БО та ДП системи Держводгоспу, не має ознак доходу:

- вирішення соціально-економічних державних питань не може ототожнюватись з економічною вигодою суб'єкта господарювання;
- результати використання коштів (зокрема, надлишок) не можуть бути власністю виконавця програми, а враховуються при затвердженні кошторису на наступний звітний період.

**Висновки.** З урахуванням чинного облікового нормативного поля та мобільності щодо внесення змін на ближчу перспективу виконавці бюджетних програм повинні списувати отримані кошти відповідно до умов цільового використання без визнання доходу.

Сьогодні доцільним є впровадження субрахунків аналітичного обліку в розрізі певної бюджетної програми:

- для БО: рах. 701/п “Асигнування з державного бюджету на виконання бюджетної програми”;
- для ДП: рах. 48/п “Цільове фінансування і цільові надходження на виконання бюджетної програми”; 718/п “Дохід від використання бюджетних коштів на виконання етапів бюджетної програми”.

Раціональними, на нашу думку, є такі доповнення до форм фінансової звітності:



- для БО: довідку до Ф№1 Баланс до рахунку 701 "Доходи загального фонду" (у частині надходжень на виконання бюджетних програм);
- для ДП: в Р.5 "Примітки до річної фінансової звітності" додатковий рядок 633 "Частка доходу від реалізації бюджетних коштів на виконання бюджетних програм".

### **Література**

1. Бюджетний кодекс України. Постанова Верховної Ради України від 21.06.2001 № 2542-III.
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств". У редакції від 22.05.97 р. – №283\97-ВР.
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 2. / Редкол.: С.В. Мочерний та ін. – К. Видавничий центр "Академія", 2001. – 848 с.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід". [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 15 "Дохід". Затвержено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 за № 290.
7. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. за № 538-р.
8. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07. – № 34.
9. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. за № 114 (з чинними змінами та доповненнями).