

УДК 657.21:338.435

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ**

**Натарова О. В.**, аспірантка

Національний університет біоресурсів і природокористування України

*У статті розглядаються методологія бухгалтерського обліку державного сектору, зокрема облік доходів, впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та підходи до структури Єдиного плану рахунків.*

**Вступ.** Державний сектор економіки – найголовніша з частин економіки всієї країни, розвиток якої забезпечує соціально – економічне процвітання суспільства в цілому; частина, яка визначає основні напрями політичного та економічного спрямування держави. Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Державна казначейська служба України, розпорядники бюджетних коштів, Міністерство фінансів України, яке забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, та державні цільові фонди [7]. Існуюча система бухгалтерського обліку в державному секторі на сьогодні не дозволяє отримувати необхідну інформацію адаптовану до вимог міжнародних стандартів. У зв'язку з цим, Кабінетом Міністрів України прийнято «Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі» (надалі - Стратегія) [7], яка передбачає удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Для досягнення цієї мети, Стратегією передбачено запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку гармонізованих з бюджетною класифікацією доходів та витрат та Єдиним планом рахунків.

Питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в державному секторі останніми роками приділяють суттєву увагу. Сьогодні ключовим напрямком модернізації обліку та звітності визнається розробка та запровадження в державному секторі економіки нових підходів до визначення доходів і відображення їх в бухгалтерському обліку.

Дослідженням визначення доходів та веденням бухгалтерського обліку державного сектору займаються наступні науковці: Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Джога Р.Т., Ловінська Л.Г., Левицька С.О., Лемішовський В.І., Свірко С.В. та ін. Не зважаючи на проведені ними дослідження існують деякі проблемні питання.

**Постановка задачі.** В статті розглядається викладення методики бухгалтерського обліку доходів в державному секторі економіки, порівняння національного та міжнародного досвіду обліку доходів, надаються пропозиції

щодо удосконалення аналітичного обліку доходів в державному секторі економіки.

**Результати.** Стратегією модернізації державних фінансів зазначено, що для забезпечення прозорості інформації з економічних питань, національні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору повинні відповідати міжнародним стандартам. Для досягнення поставленої мети, Україна пішла шляхом імплементації національної практики з міжнародною, у той час як Росія вирішила застосувати пряму дію міжнародних стандартів. В міжнародній практиці розроблено 32 стандарти з бухгалтерського обліку, на українську мову перекладено 26 стандартів. На сьогодні, в Україні розроблено 19 національних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору. Введення їх в дію планується з 2013 рік. Серед розроблених стандартів передбачено стандарт НП(С)БОДС 124 «Доходи» [6], в якому міститься використання нових підходів до класифікації доходів бюджетних установ та їх відображення в бухгалтерському, зазначених в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку державного сектору МСБО ДС 9 «Дохід від операцій обміну» [2] та МСБО ДС 23 «Дохід від необмінних операцій» [3], тобто в міжнародній практиці існує два стандарти з обліку доходів в державному секторі, а НП(С)БОДС 124 «Доходи» об'єднує інформацію по доходах від обмінних та необмінних операціях. Розробка НП(С)БОДС 124 «Доходи» запровадила нові підходи обліку доходів державного сектору. Зокрема, введено нові поняття «дохід від обмінних» та «дохід від необмінних операцій», доповнено склад доходів державного сектору, визначено умови визнання кожного із видів доходів, розкрито оцінку доходів державного сектору. До прийняття НП(С)БОДС 124 «Доходи» дані питання не знаходили належного розкриття у законодавстві для державного сектора економіки.

Імплементація міжнародної практики з вітчизняною призвела до виникнення деяких розбіжностей між національним стандартом та міжнародними, які впливають на особливості обліку доходів бюджетних установ (табл. 1).

Проведене порівняння МСБОДС 9 «Доход від обмінних операцій» та НП(С)БОДС 124 «Доходи» в частині обмінних операцій та свідчить, що НП(С)БОДС 124 «Доходи» розроблений із урахуванням міжнародних підходів, однак існують деякі розбіжності, а саме в:

НП(С)БОДС 124 «Доходи» не зазначено метод визначення доходів від обмінних операцій;

складі доходів від обмінних операцій за НП(С)БОДС 124 «Доходи» виділено групи доходів «Бюджетне асигнування» та «Інші доходи від обмінних операцій».

За МСБОДС 9 «Доход від обмінних операцій» суб'єкти державного сектору використовують метод нарахування для обліку доходів від обмінних операцій. В українській практиці законодавством чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку державного сектору методу визначення доходів і витрат. Так операції за доходами відображаються в бухгалтерському

обліку в момент їх проведення (тобто методом нарахувань). а операції з фінансування бюджетної установи – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (тобто касовим методом).

В НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначено склад доходів від обмінних операцій відмінний від складу доходів від обмінних операцій за МСБОДС 9 «Доход від обмінних операцій». За національним стандартом виділено групи доходів «Бюджетні асигнування» та «Інші доходи від обмінних операцій». Бюджетні асигнування пов'язані з виділенням коштів розпорядникам бюджетних коштів на конкретну мету. Інші доходи від обмінних операцій складаються з доходів від курсових різниць та доходів від реалізації необоротних активів.

Таблиця 1

**Розбіжності МСБОДС 9 «Доход від обмінних операцій» та НП(С)БОДС 124 «Доходи»**

Ознаки	МСБОДС 9 «Доход від обмінних операцій»	НП(С)БОДС 124 «Доходи»
Сфера застосування	Організація, яка готує і подає фінансову звітність на основі методу нарахування,	. Не зазначається
	застосовує цей Стандарт в обліку доходу, що виникає при обмінних операціях	Застосовуються суб'єктами державного сектору для обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій
Склад обмінних операцій	Обмінні операції і події: надання послуг; продажу товарів; і використання іншими сторонами активів організації, що приносять відсотки, роялті та дивіденди.	Доходи від обмінних операцій: доходи від надання послуг; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів;
	Не зазначається	бюджетне асигнування; інші доходи від обмінних операцій.

Реформування бухгалтерського обліку державного сектору в частині обліку доходів почалось з формування нових підходів до їх визначення, оцінки та класифікації. Зазначене удосконалення методології бухгалтерського обліку доходів в державному секторі економіки потребує подальших змін, для впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності. З цією метою, здійснюється розробка Єдиного плану рахунків. Національні

стандарти бухгалтерського обліку державного сектору повинні бути гармонізовані з принципами побудови рахунків Єдиного плану рахунків. Зокрема, в частині обліку доходів, необхідно виділити групи рахунків для обліку доходів від обмінних та необмінних операцій окремо за загальним та спеціальним фондами. Оскільки в Україні на даний час бухгалтерський облік у державному секторі складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, отже Єдиний план рахунків повинен мати рахунки на яких обліковуватимуться окремо надходження бюджетних установ та державного і місцевого бюджетів. Окрім цього, вважаємо за необхідне передбачити в Єдиному плані рахунків рахунки з обліку доходів від операційної діяльності, інвестиційної та фінансової окремо за загальним та спеціальним фондами. Дане введення сприятиме покращенню інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Інформація з синтетичних рахунків бухгалтерського обліку державного сектору заноситься до реєстрів бухгалтерського обліку, які слугують підставою для заповнення фінансової звітності. Інформація по доходах державного сектору потрапляє до Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) та Консолідованого звіту про фінансові результати (форма № 2-кдс), формування яких регламентується НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" [4] та НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність" [5] відповідно. Даними стандартами передбачено використання форм фінансової звітності, в яких закладено подання інформації по доходах окремо за обмінними та необмінними операціями за поточний та попередній звітний період, що дозволяє порівнювати інформацію по доходах за минулий та поточний рік. Вважаємо за необхідне до Звіту про фінансові результати (форма № 2 -дс) та Консолідованого звіту про фінансові результати (форма № 2-кдс) внести уточнення із відокремленням доходів в залежності від видів діяльності бюджетної установи, а саме від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності окремо за загальним та спеціальним фондами. Дане уточнення сприятиме системі стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, дозволить посилити контроль за процесом виконання бюджету.

Відтак, перехід до нової методології обліку доходів в державному секторі дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються в державному секторі.

Проаналізувавши напрямок змін методології обліку доходів в державному секторі, можна зробити висновок, що дані підходи не враховують галузеві особливості розпорядників бюджетних коштів. Наприклад, в державному секторі економіки при вищих навчальних закладах існують науково-дослідні господарства (надалі - НДГ), які займаються науково-дослідною діяльністю, слугують базою для проходження виробничої практики студентів та займаються виробництвом сільськогосподарської продукції для власних потреб. Особливістю НДГ є те, що вони є сільськогосподарськими підприємствами за

своєю суттю, але їх діяльність та бухгалтерський облік ведеться за методологією бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Відповідно до класифікації доходів, передбачених НП(С)БОДС 124 «Доходи», доходи НДГ будуть відноситись до доходів від обмінних операцій, а саме до групи «Власних надходжень бюджетних установ». Особливістю діяльності НДГ є формування доходів з декількох джерел: від виробництва науково-дослідної продукції (науково-дослідний випуск) та доход, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції та її переробки (товарний випуск). Окрім цього, як у звичайному сільськогосподарському підприємстві, НДГ має обліковувати доходи за галузями господарства (рослинництва, тваринництва та ін.) та за їхніми видами. Такий поділ доходів за джерелами їх утворення, на наш погляд, дозволить об'єктивно планувати доходи від обмінних операцій на наступний рік та отримувати необхідну інформацію керівникам установи для прийняття ефективних управлінських рішень.

**Висновки.** Реформування бухгалтерського обліку державного сектору, викликане бажанням України доспівробітництва з іншими міжнародними організаціями, призвели до значних змін в державному секторі економіки. На сьогодні, розроблено національні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, та ведеться розробка Єдиного плану рахунків, які удосконалюють методологію бухгалтерського обліку, зокрема обліку доходів державного сектору. Принципи бухгалтерського обліку державного сектору, викладені в національних стандартах бухгалтерського обліку державного сектору повинні кореспондувати з принципами побудови рахунків Єдиного плану рахунків. Для цього, вважаємо за необхідне, в частині обліку доходів виділити групи рахунків для обліку доходів від обмінних та необмінних операцій окремо за загальним та спеціальним фондами та передбачити в Єдиному плані рахунків рахунки з обліку доходів від операційної діяльності, інвестиційної та фінансової окремо за загальним та спеціальним фондами. Дане розподілення доходів на рахунках бухгалтерського обліку дозволить групувати інформацію із подальшим групуванням в регістрах бухгалтерського обліку та звітності. Внесення уточнень до Звіту про фінансовий результат та Консолідованого звіту про фінансовий результат за видами діяльності бюджетної установи окремо за загальним та спеціальним фондами дозволить користувачам звітності отримувати оперативну інформацію з фінансового стану бюджетної установи, посилить контроль за процесом виконання бюджету.

В період модернізації методології бухгалтерського обліку важливо врахувати галузеві особливості розпорядників бюджетних коштів, зокрема НДГ. Запропоновані уточнення рахунків обліку доходів від обмінних операцій бюджетних установ, дозволять отримувати більш детальну інформацію по формуванню доходів та посилить контроль за надходженням та використанням коштів від їх діяльності.

---

### Література

1. Бюджетний кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору 9 «Дохід від операцій обміну». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024)

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024)

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 101 "Подання фінансової звітності": затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 N 1541 та зареєстровано Міністерством юстиції 20.01.2011 р. за № 95/18833 (зі змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024)

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 102 "Консолідована фінансова звітність": затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 N 1541 та зареєстровано Міністерством юстиції 20.01.2011 р. за № 95/18833 (зі змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024)

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 124 «Доходи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, передано на реєстрацію в Міністерство юстиції. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

7. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 за № 34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

---

### Summary

*The article deals with the methodology of accounting of the public sector, in particular, revenue accounting, introduction of national regulations (standards) of accounting and approaches to the structure of the Unified Chart of Accounts.*