

## РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Федів Р.Є., *пошукач*

Національний університет водного господарства та природокористування  
(м. Ужгород)

*В статье рассмотрены принципы бухгалтерского учета финансовых результатов реализации бюджетных средств органами государственного сектора. Проанализированы вопросы реформирования бюджетного учета в целом, целесообразность учетной реформы деятельности бюджетных организаций в Украине.*

*The principles of accounting of financial results of realization of budgetary funds by the organs of state sector are considered in the article. The questions of reformation of budgetary accounting as a whole and the expediency of accounting reform of budgetary organizations activity in Ukraine are analyzed.*

Організацію бухгалтерського обліку в органах державного сектора (крім державних комерційних підприємств) регламентовано на даний час нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України. Зазначені документи мають суттєві відмінності від Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (МСБОДС). Для уніфікації вітчизняних та міжнародних принципів бюджетного обліку урядом в 2007 році було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [13].

Реформації підлягають, у першу чергу, облік фінансових результатів органів державного сектора (вагому частку яких становлять бюджетні організації та установи), їх складових (доходів та витрат), а також методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих операцій з державними активами.

**Вивчення методології бухгалтерського обліку** фінансових результатів займає сьогодні одне з провідних 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 та інших. Уніфікація методологічних облікових підходів у питаннях обліку фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання з метою їх зіставності (відтак, контролю та аналізу) потребує подальших досліджень.

**Для досягнення цього в роботі поставлено ряд завдань:**

- узагальнити сучасне бачення економічної сутності, джерел формування та використання залишків на рахунках фінансових результатів бюджетних установ, основними напрямками діяльності яких є операції непідприємницького характеру;
- обґрунтувати напрямки реформування бухгалтерського обліку органів державного сектора (ОДС) в питаннях обліку фінансових результатів відповідних суб'єктів.

**Прибуток підприємства** – частина загального доходу після відрахування економічних витрат виробника [2, с. 52].

Визначення “Нерозподілені прибутки” у західних країнах трактується як прибутки від основної діяльності, що накопичуються на балансі підприємства, з часом є джерелом живлення росту компанії. Можуть бути розподілені як дивіденди, але частіше не використовуються таким чином, а служать для утворення постійного капіталу компанії.

Національні Положення бухгалтерського обліку регламентують використання отриманого підприємством прибутку в операціях досить обмеженого переліку:

- залежно від розмірів його накопичення – на поповнення статутного фонду, нарахування дивідендів, формування резервного фонду;
- незалежно від результатів господарської діяльності – на виправлення помилок минулих років, здійснення коригувань унаслідок зміни облікової політики.

Аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики неоднозначно трактує як узагальнюючі показники фінансових результатів суб'єктів господарювання (прибутку\збитку), так і їх складові (доходи\витрати) (табл. 1).

Для вітчизняних бюджетних установ (БУ) характерним є надання державних послуг соціального спрямування на безоплатній основі. Фінансовий результат діяльності підприємств та БУ, з одного боку, – показник ефективності господарювання, з другого, – свідчить про виконання державних зобов'язань (у підприємств такі показники мають грошове забезпечення). У зв'язку з цим методика обліку фінансових результатів підприємств та бюджетних установ як у міжнародній, так і у вітчизняній обліковій практиці має суттєві відмінності.

## Основні дефініції фінансових результатів

Осно- вні дефі- ніції	П(С)БО	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	Нормативна база вітчизняного бюджетного обліку	Міжнародні стандарти бухгалтерсько- го обліку державного сектора
1	2	3	4	5
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) [10]	Це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників) [7]	Отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані БО асигнування. Класифікуються за джерелами надходжень [1]: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти. З метою відображення на рахунках обліку класифікуються: отримані асигнування з державного та місцевого бюджетів, власні надходження, доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт, доходи бюджетів [12]	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. Залежно від джерел утворення доходів у формах фінансової звітності вони відображаються при фактичному надходженні коштів або при нарахуванні доходу за надані послуги [8]
Витрати	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) [11]	Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [6]	Видатки бюджету – прямі цільові витрати держави, що забезпечують її безперерйне функціонування і відображають економічні відносини, пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті. Видатки бюджету класифікуються за: функціями, з виконанням яких пов'язані видатки; економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки; ознакою головного розпорядника бюджетних коштів; бюджетними програмами [1]. З метою відображення на рахунках обліку класифікуються: видатки загального та спеціального фондів, виробничі витрати [12]	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].

1	2	3	4	5
Прибуток	Перевищення сукупних доходів над витратами. Є основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності підприємства. [2,с.51]	Обліковий прибуток – прибуток (збиток) до оподаткування, відображений у Звіті про прибутки та збитки [6]	_____	Чіткого визначення не надається
Збитки	Перевищення витрат підприємства над його доходами, що призводять до зменшення власного капіталу [3,с.128]	Обліковий збиток — збиток до оподаткування, відображений у Звіті про прибутки та збитки [8]	_____	Чіткого визначення не надається
Фінансовий результат	Різниця між доходами та витратами підприємства за певний період [5]	Різниця між доходами та витратами підприємства за певний час [6]	<p>Результат БО від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису організації, як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами року.</p> <p>З метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку класифікується: результат виконання кошторису за загальним фондом; результат виконання кошторису за спеціальним фондом [12]</p>	Надлишок/дефіцит – це різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності. Складовими чистого надлишку/дефіциту є чистий надлишок/дефіцит від звичайної діяльності і екстраординарних статей [8]

Невідповідність міжнародній обліковій практиці існує також у бухгалтерському обліку доходів та витрат. Бюджетні кошти визнаються доходами в момент їх надходження на реєстраційний рахунок. Щодо доходів, отриманих ОДС у результаті здійснення госпрозрахункової операції (власні надходження), то вони визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість у надходженні економічних вигод або потенціалу корисності.

Повна неузгодженість вітчизняного обліку з міжнародними обліковими принципами існує в обліку витрат діяльності. ОДС використовують для обліку витрат різні за термінологією та методикою визначення терміни: «видатки» – для операцій, що фінансуються виключно з бюджету, «витрати» – для операцій госпрозрахункового характеру (які можуть відповідно до установчих документів здійснювати зазначені юридичні особи). При цьому видатки обліковуються та визнаються в звітності як за касовим методом (в момент їх оплати), так і за методом нарахування (в періоді їх фактичного здійснення).

Міжнародна практика обліку та звітності державного сектора оперує терміном «витрати».

Принципи формування видатків БУ не відповідають принципам визнання витрат підприємств: плановість; безоплатність і безповоротність; цільове спрямування коштів та ефективність їх використання; фінансування в міру виконання плану; оптимальне поєднання власних, бюджетних та кредитних джерел; здійснення контролю за використанням коштів.

Деяке інше тлумачення затрат у діяльності БУ – одержувачів бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. Показники затрат визначають структуру ресурсів (матеріальних та людських), необхідних для виконання програми (кількість установ, кількість обладнання, кількість працівників, необхідних для здійснення програми тощо); затверджуються паспортом програми в грошових та натуральних вимірниках [9].

Видатки бюджету на утримання БУ не завжди збігаються з видатками самих установ. Так, розмір грошових коштів, перерахованих постачальникам продуктів харчування, характеризує суму видатків бюджету, але для установи – це зміни складу активів (грошові кошти на рахунках – продукти харчування на складі) без реальних видатків коштів. Всі виплати, здійснені з поточних чи реєстраційних рахунків як готівкою, так і в безготівковому порядку, називаються касовими видатками. Кінцевими видатками БУ є фактичні видатки, які відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом. Таке поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачання коштів бюджетними структурами, а отже, суцільним контролем на основі зіставлення касових і фактичних видатків.

Щодо міжнародних стандартів, то пріоритетним є *принцип нарахування витрат*, який базується на відображенні доходів і видатків в міру їх виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Використання цього принципу передбачає:

- відображення операції у звітності того періоду, в якому її було проведено;
- визнання операції на момент її здійснення;
- формування інформації про зобов'язання до оплати і зобов'язання до отримання, а не тільки про фактично проведені платежі та отримані доходи.

Застосування даного принципу дозволяє відображати доходи і видатки в міру виникнення споживання та економічних вигод. Він дає повну інформацію про державні активи і зобов'язання, відкриває великі можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість. Однак у системі обліку методом нарахування є один принциповий недолік, що стримує його застосування більшістю країн – складність і трудоємність.

Як висновок, показники прибутку не можуть визначати фінансові результати БУ. Міжнародна практика застосовує в цьому випадку поняття *надлишок/дефіцит у результаті звичайної діяльності* – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності (МСБОДС 3) [8].

Не відповідають МСБОДС за методикою розрахунку кінцеві фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних (екстраординарних) подій. В Україні вони обліковуються на рахунку «Результати виконання кошторису», залишок на якому в кінці календарного року формується як результат списання всіх доходів та витрат (видатків) [12]. В міжнародній обліковій практиці відповідно на рахунку «Надлишок\дефіцит у результаті звичайної діяльності» обліковується різниця, що залишається після вирахування витрат, які виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності. Зазначений показник коригується на фінансовий результат від екстраординарних подій, утворюючи залишок на рахунку «Чистий надлишок\дефіцит». При цьому доходи та витрати визнаються в більшості випадків за принципом нарахування.

**Реформування бухгалтерського обліку** діяльності органів державного сектора обумовлює першочергові зміни методологічних підходів визнання доходів і витрат діяльності відповідно до міжнародної практики, що забезпечить розробку та впровадження ефективних форм і методів державного фінансового контролю (аудиту) діяльності одержувачів бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. На нашу думку, перехід на облік витрат діяльності БУ методом нарахувань буде сприяти уніфікації формування фінансових результатів одержувачів бюджетних коштів.

Економічна сутність, джерела формування та використання фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності (державних підприємств) та непідприємницької діяльності (бюджетних і небюджетних неприбуткових організацій) не дають підстав для тотожного відображення фінансових результатів зазначених юридичних осіб.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 37-38. – С. 189.
2. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Ред. кол.: С.В. Мочерний та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – Т. 3. – 952 с.
3. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Ред. кол.: С.В. Мочерний та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 864 с.
4. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року за № 291 (з чинними змінами та доповненнями).
5. МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці». [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
6. МСБО 18 «Дохід». [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
7. МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці». [HTTP://WWW.MINFIN.GOV.UA/CONTROL/UK/PUBLISH/CATEGORY/MAIN?CAT\\_ID=8302](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=8302)
8. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. за № 538-р.
9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», Затверджено Наказом Міністерства фінансів України за № 290 від 29.11.1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 860/4153 від 14 грудня 1999 р. (з чинними змінами та доповненнями).
10. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 27/4248 від 19 січня 2000 р. (з чинними змінами та доповненнями).
11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Наказ Головного управління Державного казначейства України Міністерства фінансів України від 10 грудня 1999 року № 114. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 грудня 1999 р. за № 890/4183.
12. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 1. – С. 64-65.