

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, доц.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ДОХОДИ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА МІЖНАРОДНІЙ ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ: ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

У статті надано характеристику доходам бюджетних установ, які формуються за рахунок їх власних надходжень як об'єкта бухгалтерського обліку у вітчизняній та міжнародній теорії та практиці, здійснено порівняльний аналіз та визначено основні шляхи вдосконалення облікової реєстрації доходів спеціального фонду бюджетних установ в Україні.

Ключові слова: доходи спеціального фонду бюджетних установ, доходи від операцій обміну, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора, власні надходження, розкриття інформації, фінансова звітність, бухгалтерський облік у бюджетних установах, бухгалтерський облік виконання кошторису.

Питання вагомості коштів спеціального фонду чи так званих «позабюджетних коштів» бюджетних установ ніколи не було другорядним. Утім, в умовах скорочення бюджетних асигнувань [1], необхідність якого викликана низкою чинників суб'єктивного та об'єктивного характеру внутрішньої та зовнішньої дії, як-от рецесія економіки України, подолання наслідків світової економічної кризи тощо, дане питання набуває першочергового значення. Таке положення формує вимогу щодо вдосконалення інформаційного забезпечення процесу управління фінансовими ресурсами в частині вказаних коштів, а отже, автоматично посилює позицію доходів спеціального фонду бюджетних установ у складі об'єктів бухгалтерського обліку виконання кошторису.

Нагадаймо, що діяльність вітчизняних бюджетних установ забезпечується цілком за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів [2]. Важливим моментом, який варто брати до уваги, є й те, що тільки частина коштів, які надходять адресно для бюджетних установ з метою їх утримання, формується за рахунок податкових і неподаткових надходжень до бюджету, що підлягають попередній акумуляції, а потім розподілу та спрямуванню на здійснення видатків основної діяльності розпорядників і одержувачів коштів. Інша частина коштів має первісно адресний характер, оскільки є фактичним або потенційним результатом певних господарських дій бюджетних установ чи надходить у результаті відповідних рішень інших юридичних та фізичних осіб [3, с. 171]. Останні позиції впливають і на визначення поняття «доходи бюджетних установ».

У цілому, під доходами бюджетних установ розуміють різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних і фінансових активів бюджетних установ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття їхніх зобов'язань, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ. Доходи бюджетних установ не є однорідними, зокрема доходи спеціального фонду. Вони поділяються на власні надходження бюджетних установ і доходи за іншими надходженнями спеціального фонду. Власні надходження бюджетних установ відповідно до чинного законодавства [4] поділяються на дві групи. Першу утворюють надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законами та нормативно-правовими актами. Такі надходження мають постійний характер і обов'язково плануються у бюджеті. Друга група — інші джерела власних надходжень бюджетних установ. Цю групу утворюють кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Такі кошти не мають постійного характеру і плануються лише у випадках, що попередньо

визначені рішеннями Кабінету Міністрів України, укладеними угодами, зокрема міжнародними, календарними планами проведення централізованих заходів тощо. Кожна з груп включає відповідні підгрупи. Власні надходження бюджетних установ використовуються відповідно до Закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет у розрізі таких напрямів: а) перша група: підгрупа 1 — на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням зазначених у підгрупі послуг; підгрупа 2 — на організацію зазначених у підгрупі видів діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ; підгрупа 3 — на утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ; підгрупа 4 — на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на господарські потреби бюджетних установ; б) підгрупа 2 другої групи — за спеціально визначеними напрямками в разі надходження таких коштів (рис. 1).

Важливим моментом методологічної особливості обліку доходів у бюджетних установах України є діаметральна протилежність підходів у визначенні факту виникнення доходів щодо їх видів. Так, доходи за загальним фондом є реальними в момент отримання коштів на реєстраційні, поточні рахунки, тоді як доходами спеціального фонду вважаються насамперед нараховані суми до отримання. Тож можна констатувати лише часткову відповідність вітчизняної методики загальноприйнятому у міжнародній обліковій практиці принципу нарахування.

Синтетичний облік доходів спеціального фонду здійснюється на рахунках Класу 7. Доходи Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ за відповідними субрахунками 1-го рівня. Опрацювання якісних характеристик та змістового призначення цих рахунків у контексті чинно-нормативного поля діяльності бюджетних установ свідчить про термінологічну плутанину, суперечності окремих встановлених його норм. Ідеться про розбіжності у визначенні одних категорій нормативними документами Кабінету Міністрів та Державного казначейства України [4, 5], які, в свою чергу, призводять до певного спотворення та ускладнення групування інформації в системі бухгалтерського обліку виконання кошторису, і зокрема формування звітних показників фінансового характеру.

У світовій обліковій практиці доходи є також одним із центральних об'єктів фінансового обліку суб'єктів СДУ. У цілому, згідно з встановленими міжнародними фінансово-економічними положеннями про здійснення господарської діяльності, доходи суб'єктів вказаного сектора поділяються на: доходи, що виникають унаслідок операцій, які не є обміном, та доходи від операцій обміну (рис. 2).

Операція обміну являє собою операцію, в результаті проведення якої суб'єкт господарювання отримує активи або послуги чи погасив зобов'язання і безпосередньо передає приблизно рівну вартість іншій стороні в обмін. До складу таких операцій включають операції з надання послуг, реалізації товарів, використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди. Надання послуг суб'єктами СДУ пов'язане з виконанням ними раніше встановленого завдання на певний період. Прикладом таких послуг, у результаті надання яких суб'єкти отримують дохід в обмін, можуть бути надання житла, управління водопостачанням, управління платними автострадами та управління трансфертними платежами. Операції з реалізації товарів передбачають відповідні дії з товарами, виробленими суб'єктом господарювання з метою реалізації — такі, як друковані видання та товари, придбані для перепродажу, товари або земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу. Використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання приносить дохід у формі:

■ відсотків — плати за використання коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;

- роялті — плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм;
- дивідендів або їх еквівалентів — розподілу надлишків серед власників інвестицій у капітал пропорційно до їх внесків капіталу певного класу.

<i>Класифікація власних надходжень бюджетних установ</i>		<i>Напрями використання коштів, віднесених до власних надходжень</i>
1 група — плата за послуги, що надаються бюджетними установами	плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями	на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг
	надходження бюджетних установ од господарської та/або виробничої діяльності (кошти, які отримують бюджетні установи від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств, господарств, майстерень тощо; кошти, отримані за договорами на виконання НДР; квартирна плата та плата за гуртожиток; від використання праці спеціального контингенту; відрахування від заробітку чи іншого доходу спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані йому послуги тощо)	на організацію зазначених видів діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ
	плата за оренду майна бюджетних установ	на утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ
	надходження бюджетних установ од реалізації майна (кошти, які отримують бюджетні установи від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей, у тому числі списаних, за здані як брухт і відходи чорні, кольорові, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння у розмірах, що, згідно із законодавством, залишаються у розпорядженні установи, а також кошти, отримані Національною академією наук та бюджетними установами, що належать до її відання, від реалізації нерухомого майна)	на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на господарські потреби установ
2 група — інші джерела власних надходжень бюджетних установ	благодійні внески, гранти та дарунки (всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги як передання будь-яких видів майна, благодійні внески, гранти та дарунки, у тому числі внески від спонсорів та меценатів)	
	кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ	за спеціально визначеними напрямами в разі надходження таких коштів

Рис. 1. Структура власних надходжень бюджетних установ за напрямами надходження та використання коштів [7]



Рис. 2. Доходи суб'єктів СДУ

Порядок бухгалтерського обліку аналога доходів спеціального фонду вітчизняних бюджетних установ регулюється МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [5]. Згідно з цим стандартом, дохід є валовим надходженням економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників [6]. Відзначимо ключовий момент даного визначення, а саме: дохід включає тільки валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності, які отримані та підлягають отриманню суб'єктом господарювання на його власний рахунок. Так, суми, зібрані суб'єктом господарювання як представником органу державної влади чи іншої урядової організації або від імені третіх сторін (наприклад, збір платежів за телефони та електроенергію поштою за дорученням суб'єктів господарювання, що надають ці послуги), не є економічними вигодами чи потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, а тому вони виключаються з доходу. Також не відповідають визначенню доходів фінансові надходження, зокрема позики, тому що вони спричиняють однакові зміни як в активах, так і зобов'язаннях, і не впливають на чисті активи / власний капітал (останні прямо відображаються у звіті про фінансовий стан та додаються до залишків активів і зобов'язань).

Важливим моментом обліку доходу є його оцінка. Згідно з МСБОДС 9, дохід слід оцінювати за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами) компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню [6]. Практика свідчить, що у більшості випадків компенсація надається у грошовій формі чи у формі грошових еквівалентів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була отримана чи підлягає отриманню. Проте в разі відстрочення надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана (наприклад, суб'єкт господарювання може надати безвідсотковий кредит покупцеві або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову).

В основі процедури визнання доходу лежить певна низка критеріїв, які відрізняються за видами операцій обміну. Йдеться про те, що для кожного виду операцій встановлено набір критеріїв для визнання відповідних доходів. Окрім того, за певних обставин для точного відображення сутності операції застосовуються критерії визнання до окремих компонентів однієї операції, які підлягають визначенню (наприклад, ціна реалізації продукту включає суму за подальші послуги, яка підлягає

визначенню, ця сума підлягає відстроченню і визнається як дохід протягом періоду, в якому надавалися послуги). Утім, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані так, що вплив не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому (наприклад, суб'єкт господарювання може реалізувати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, таким чином спростовуючи суттєвий результат операції; у такому разі обидві операції мають розглядатися разом). Розглянемо кожний вид операцій у контексті головної мети — визнання доходу.

Згідно з МСБОДС 9, у разі, якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, можна достовірно оцінити, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на звітну дату. Результат операції можна достовірно оцінити, якщо задоволено такі умови:

- можна достовірно оцінити суму доходу;
- існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією;
- можна достовірно оцінити етап завершеності операції на звітну дату;
- можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення.

Слід зауважити, що визнання доходу за допомогою посилання на етап завершеності операції, яке називають методом поетапного виконання, пов'язано з тим, що дохід має бути визнаним у тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги (наприклад, суб'єкт господарювання, який надає послуги з оцінювання нерухомості, визнаватиме дохід після завершення окремих оцінювань). Крім того, відповідно до принципу обачності, дохід визнається тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією (натомість у разі виникнення невизначеності щодо оплати суми, яка вже включена до доходу, неоплачувана сума або сума, стосовно якої перестає існувати ймовірність оплати, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу). Етап завершеності операції визначається в різні способи, а саме шляхом огляду виконаної роботи, визначення обсягу вже наданих послуг у загальному обсязі послуг, запланованих і визначених до надання, підрахунку питомої ваги витрат, зазначених на певну дату, в попередньо оцінених загальних витратах на операцію. Сума витрат на певну дату включає тільки ті витрати, які відображають послуги, виконані саме на цю дату; саме ці витрати включаються до попередньо оцінених загальних витрат на операції.

Якщо оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, неможливо достовірно, дохід має визнаватися лише в тому обсязі, в якому визнано витрати, що підлягають відшкодуванню. Якщо результат операції не можна достовірно оцінити, і немає ймовірності відшкодування витрат, дохід не визнається, а видатки визнаються як витрати.

За результатами проведення операції реалізації товарів дохід визнається за умов, якщо:

- суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики та винагороди, пов'язані з власністю на товари;
- суб'єкт господарювання не зберігає ні постійної участі в управлінні на такому рівні, який, як правило, пов'язаний з володінням, ані ефективного контролю за реалізованими товарами;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- імовірно, що економічні вигоди чи потенціал корисності, пов'язані з операцією, надійдуть до суб'єкта господарювання;
- витрати у зв'язку з операцією можна визначити достовірно.

Первинний за сутністю та у порядку визнання критерій вимагає здійснення оцінки того, коли суб'єкт господарювання передав значні ризики та винагороди

від володіння покупцеві. Так, у більшості випадків передача ризиків і винагород від володіння збігається з передачею юридичного права власності чи з передачею у володіння покупця (саме це відбувається у більшості продажів); утім, у деяких випадках передача ризиків і винагород від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності чи з передачею у володіння. Якщо суб'єкт господарювання зберігає значні ризики від володіння, операція не є продажем, і дохід не визнається (наприклад, якщо суб'єкт господарювання зберігає зобов'язання за незадовільне виконання робіт, на яке не поширюються звичайні гарантійні положення; одержання доходу від певної реалізації залежить од доходу, який отримає покупець од власної реалізації цих товарів (наприклад, якщо державне видавництво постачає навчальні матеріали школам на умовах продажу або повернення); відвантажені товари підлягають монтажу, і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на реалізацію, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення). У разі, якщо суб'єкт господарювання зберігає тільки незначний ризик од володіння, операція вважається реалізацією, і дохід визнається (наприклад, продавець може зберігати юридичне право володіння на товари винятково з метою гарантії отримання заборгованої суми; продаж, який передбачає виплату компенсації в разі незадоволення клієнта).

Загальний критерій, який наведений у визначенні доходів, встановлює вимогу іншого змісту: дохід визнається тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. Слід зауважити, що в певних випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації чи до усунення невизначеності (наприклад, дохід може залежати від спроможності іншого суб'єкта господарювання постачати товари як частину контракту, але якщо виникають сумніви, що це відбудеться, то визнання можна відстрочити до того часу, поки це не відбудеться; утім, коли товари доставлені, невизначеність зникає, і дохід визнається). Проте якщо невизначеність виникає стосовно отримання суми, яка вже включена до доходу, то сума безнадійної заборгованості або сума, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.

За результатами операції використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання дохід, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, визнається за умов, якщо існує ймовірність, що економічні вигоди або потенціал корисності, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання, а також можна достовірно оцінити суму доходу. Відповідно, до МСБОДС 9 обов'язковою умовою визнання доходу від операцій з використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання є застосування таких облікових підходів:

- відсотки мають визнаватися на основі пропорційності часу з урахуванням реального доходу від активу;
- роялті мають визнаватися, коли їх отримують, згідно із сутністю відповідної угоди;
- дивіденди чи їх еквіваленти мають визнаватися, коли встановлюється право акціонерів або суб'єкта господарювання на отримання виплати.

Як і за попередніми операціями, дохід визнається, лише коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з операцією. У разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яку вже включено до суми доходу, то неотримана сума чи сума, щодо якої перестає існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу.

Відповідно до позицій Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 9 «Дохід від операцій обміну», фінансова звітність суб'єкта господарювання має розкривати інформацію про:

- облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;

- суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, який виникає від усіх видів операцій, зокрема: надання послуг; реалізації товарів; відсотків; роялті; дивідендів;

- суму доходів, які виникають од обміну товарів або послуг, що включені до кожної суттєвої категорії доходу.

Опрацювання викладеного матеріалу дає змогу зробити висновок про значні переваги міжнародної облікової практики в частині методологічних та методичних підходів до відображення інформації за вищевказаним видом доходів бюджетних установ або установ сектора державного управління, зокрема: у МСФОДС 9 чітко зазначено порядок проведення процедури ідентифікації доходів, їх визнання, оцінки та розкриття інформації за цим об'єктом обліку у фінансові звітності. Вітчизняна практика має досить розрізнені, а в окремих положеннях хибні позиції щодо ідентифікації доходів спеціального фонду в системі бухгалтерського обліку, нечітко визначений і не врегульований остаточно механізм їх оцінювання, а отже, і спотворений усіма перерахованими недоліками порядок формування звітних показників за доходами загального фонду. Вочевидь, вітчизняна облікова практика в частині відображення та надання інформації щодо доходів спеціального фонду потребує вдосконалення, а переваги міжнародних позицій формують чіткий орієнтир у цьому напрямі.

Література

1. Деякі питання організації бюджетного процесу: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.08 за № 1036 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
2. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. за № 2542-III // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
3. *Свірко С. В.* Доходи бюджетних установ як об'єкт бухгалтерського обліку // Економіка та підприємництво. — Вип. 10. — К.: КНЕУ., 2003. — С. 169—180.
4. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.02 за № 659 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і організації та Порядку застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 за № 114 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
6. *Свірко С. В.* Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів // Проблеми функціонування підприємств різних форм собственности: Сб. науч. тр. — Вип. 1. Т. II / НАН Украины. — Донецьк: Ін-т економіки пром-ти, 2008. — С. 62—73.
7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору // <http://minfin.kmu.gov.ua/>
8. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація. — К.: КНЕУ, 2006. — 243 с.

Надійшла до редакції: 24.01.2009