

**Крупко М.П.**

*студентка,*

*Національний університет водного господарства  
та природокористування*

## **СПІВІСНУВАННЯ РІЗНИХ КЛАСИФІКАЦІЙ ДОХОДІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Матеріальною основою для успішної реалізації бюджетними установами покладених на них функцій виступають одержувані ними доходи. Саме цей факт в сукупності із пріоритетним значенням доходів при визначенні результату діяльності установи робить їх одним із найважливіших об'єктів бюджетного обліку.

Бухгалтерський облік доходів є досить складним напрямком облікової роботи для бюджетних установ. Така складність значно підсилюється за умов реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку в державному секторі, що проводиться з метою адаптації її до міжнародної практики. Починаючи з 1 січня 2017 року набуло чинності Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» (далі – НПСБОДС 124), що закріпило цілком новий підхід до питань формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи. Серед суперечливих аспектів даного стандарту – абсолютно не властива для вітчизняної практики обліку в державному секторі класифікація доходів, що, до того ж, знайшла своє втілення в новому плані рахунків для бюджетних установ. Отже, наразі досить актуальною є оцінка переваг та недоліків такої класифікації, а також визначення ймовірних труднощів, з якими доведеться стикнутися бухгалтерам у процесі її використання.

До 2017 року питання класифікації доходів регулювалося, головним чином, Бюджетним кодексом України. У статті 9 Бюджетного Кодексу закріплено поділ доходів бюджету на такі групи:

1. Податкові надходження
2. Неподаткові надходження
3. Доходи від операцій з капіталом
4. Трансферти [1].

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори [1].

До неподаткових доходів належать: доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності, інші неподаткові надходження [1].

Доходи від операцій з капіталом формують надходження від продажу основного капіталу, державних запасів товарів, надходження від продажу землі та нематеріальних активів, податків на фінансові операції та операції з капіталом [1].

Трансферти – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [1].

Наведені групи доходів знаходять подальшу деталізацію у Класифікації доходів бюджету [2]. Згідно з цією класифікацією, кожній складовій відповідної групи доходів присвоюється восьмизначний код. Таке кодування має важливе практичне значення, оскільки з його використанням відбувається формування показників дохідної частини бюджетів. Загалом, згадана класифікація доходів, розроблена для застосування у бюджетному процесі, вважається достатньо адаптованою до вітчизняних економічних реалій, оскільки враховує усі можливі шляхи для отримання надходжень до бюджету.

Разом з тим, у вітчизняній обліковій практиці визначальне місце посідає класифікація доходів, заснована на затвердженому Бюджетним кодексом поділі бюджету на загальний і спеціальний фонд. Відповідно до такого поділу, виокремлюють доходи загального і спеціального фондів. Доходами загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного та місцевого бюджету, які бюджетна установа отримує відповідно до кошторису від вищих розпорядників на утримання установи, на виконання програм і заходів [4, с. 48]. Доходи спеціального фонду – доходи, що мають цільове спрямування, в структурі яких виокремлюють власні надходження та інші надходження спеціального фонду. Важливість даної класифікації пояснюється можливістю забезпечення прозорості та реальної системи оцінки усіх джерел доходів і визначення пріоритетів фінансування витрат. Наведена класифікація є

узгодженою із практикою бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Відокремлення доходів загального і спеціального фонду простежується на всіх етапах обліку: починаючи від планування показників кошторису і завершуючи формуванням бюджетної звітності.

На противагу Бюджетному кодексу, зовсім інший підхід до класифікації доходів визначений НПСБОДС 124. Відповідно до стандарту, доходи суб'єктів державного сектору поділяють на:

1. Доходи від обмінних операцій:

1.1. Бюджетне асигнування;

1.2. Доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

1.3. Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;

1.4 Доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна);

1.5. Доходи від відсотків, роялті та дивідендів;

1.6. Інші доходи від обмінних операцій.

2. Доходи від необмінних операцій:

2.1. Податкові надходження;

2.2 Неподаткові надходження (збори та платежі);

2.3 Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;

2.4. Надходження до державних цільових фондів;

2.5. Зобов'язання, що не підлягають погашенню [3].

Таким чином, даний Стандарт закріплює поділ доходів бюджетних установ на дві групи: ті, що одержуються від обмінних операцій та такі, що отримані в результаті необмінних операцій.

Обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань [3].

Необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [3].

Слід вказати, що дана класифікація розроблена з урахуванням міжнародної практики обліку в державному секторі та ґрунтується на відповідних міжнародних стандартах: МСБОДС 9 «Дохід від операцій

обміну» і МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій». Загалом, впровадження нової класифікації є цілком виправданим в умовах переходу до національних стандартів обліку для державного сектору. Це свідчить про якісно новий рівень вітчизняного бюджетного обліку. Разом з тим, це тягне за собою появу певних труднощів і суперечливих аспектів. Зокрема, стає необхідним застосування двох різних класифікацій при виконанні облікових процедур. Чинне бюджетне законодавство вимагає відокремлення в обліку інформації про доходи за загальним і спеціальним фондом з відповідним відображенням її у бюджетній звітності. Первинний та синтетичний облік доходів, а також формування фінансової звітності за операціями з доходами регулюється нормами НПСБОДС 124, а тому повинні здійснюватись, виходячи із класифікації, передбаченої цим стандартом. Разом з тим, неправомірним є ототожнення груп доходів, визначених обома класифікаціями. Зокрема доходи спеціального фонду не повністю відповідають категорії «доходи від операцій обміну», оскільки останні включають до свого складу так звані «бюджетні асигнування», що за своєю суттю становлять надходження бюджетних установ, одержані з метою забезпечення виконання їх функцій, тобто більше співвідносяться із доходами загального фонду.

Отже, вітчизняна сфера обліку в державному секторі переживає період суттєвого реформування, що проявляється становленням абсолютно нових підходів до існуючих об'єктів обліку з орієнтацією на кращу світову практику. Однак, очевидно, що результативність таких змін буде можливою лише у випадку, коли запозичення міжнародного досвіду супроводжуватиметься адаптацією його до вітчизняних економічних реалій. Ситуація щодо впровадження нової класифікації доходів є яскравим свідченням цього. Наразі важливо подбати про удосконалення нововведеного НПСБОДС 124 в частині узгодження його з нормами бюджетного законодавства. Закріплення ним вимоги щодо відокремленого подання інформації про доходи загального і спеціального фондів дасть змогу уникнути дублювання операцій, а отже, сприятиме забезпеченню раціоналізації обліку в державному секторі.

**Список використаних джерел:**

1. Бюджетний кодекс: Кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI з останніми змінами № 937-VIII від 05.01.2017 року / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Про бюджетну класифікацію: Наказ МФУ від 14.01.2011 № 11. Режим доступу: / [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=356065&cat\\_id=355990&search\\_param=%E1%FE%E4%E6%E5%F2%ED%F3&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=356065&cat_id=355990&search_param=%E1%FE%E4%E6%E5%F2%ED%F3&searchPublishing=1)
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ МФУ від 24.12.2010 № 1629 333 / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>
4. Михайлов М. Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник / Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 382 с.