

Л. Г. Ловінська

## КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЗА ЕКОНОМІЧНИМ ЗМІСТОМ У КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НОВОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ

*Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом — це один із класичних підходів у теорії бухгалтерського обліку до дослідження змістового аспекту узагальнення інформації про господарську діяльність, котрий базується на застосуванні подвійного запису. Запровадження нового плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору актуалізувало його практичне значення. У статті розглянуто чинники, які були визначальними при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Запропоновано нове трактування класифікації об'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо з'ясування сутності процесів господарської діяльності. Підкреслено недосліджені теоретичні аспекти визначення об'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, наприклад капіталу бюджетної установи. Проаналізовано підходи до класифікації активів і зобов'язань, доходів та витрат відповідно до Бюджетного кодексу України, Керівництва із статистики державних фінансів Світового банку, міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Проведено порівняння та розглянуто взаємозв'язок субрахунків бухгалтерського обліку й кодів бюджетної класифікації.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, державний сектор, бюджетна установа, державний бюджет, активи, капітал, зобов'язання, доходи, витрати, класифікація рахунків за економічним змістом.

Рис. 2. Табл. 2. Літ. 9.

Л. Г. Ловинская

## КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ПО ЭКОНОМИЧЕСКОМУ СОДЕРЖАНИЮ В КОНТЕКСТЕ ВВЕДЕНИЯ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ

*Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию — это один из классических подходов в теории бухгалтерского учета к исследованию смыслового аспекта обобщения информации о хозяйственной деятельности, который базируется на применении двойной записи. Введение нового плана счетов бухгалтерского учета государственного сектора актуализировало его практическое значение. В статье рассмотрены факторы, которые были определяющими при построении Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Предложена новая трактовка классификации объектов бухгалтерского учета в государственном секторе, в частности по выяснению сущности процессов хозяйственной деятельности. Подчеркнуты неисследованные теоретические аспекты определения объектов бухгалтерского учета в государственном секторе, например капитала бюджетного учреждения. Проанализированы подходы к классификации активов и обязательств, доходов и расходов в соответствии с Бюджетным кодексом Украины, Руководством по статистике государственных финансов Всемирного банка, международными и национальными стандартами бухгалтерского учета. Проведено сравнение и рассмотрена взаимосвязь субсчетов бухгалтерского учета и кодов бюджетной классификации.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, государственный сектор, бюджетное учреждение, государственный бюджет, активы, капитал, обязательства, доходы, расходы, классификация счетов по экономическому содержанию.

© Ловінська Л. Г., 2016

Liudmyla Lovinska

CLASSIFICATION OF THE PUBLIC SECTOR  
ACCOUNTS BY ECONOMIC CONTENT IN THE CONTEXT  
OF INTRODUCTION OF A NEW PLAN OF ACCOUNTS

*Classification of Accounts by economic content - is one of the traditional approaches in accounting theory to the study of the semantic aspect of generalization of information on economic activity, which is based on the use of double entry. Introduction of a new plan of the public sector accounts actualizes its practical value. The article examines the factors that were decisive in the construction of the Plan of the public sector accounts. A new interpretation of classifications of accounting objects in the public sector is suggested, in particular to clarify the nature of business processes. It is highlighted unexplored theoretical aspects of determination of accounting objects in the public sector, such as capital of budget institution. The approaches to the classification of assets and liabilities, income and expenses are analyzed in accordance with the Budget Code of Ukraine, the World Bank Guidance on the government finance statistics, international and national accounting standards. The sub-accounts and budget classification codes are compared and their relation is considered.*

**Keywords:** accounting, public sector, public institutions, state budget, assets, capital, liabilities, income, expenses, accounts classification for economic content.

**JEL classification:** H63, H83, M41.

Метою реформування державного сектору економіки України є підвищення ефективності й транспарентності його діяльності, посилення підзвітності та підконтрольності системи управління суб'єктів господарювання, що його утворюють. Одним із напрямів цього процесу стала імплементація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (*дали* — МСБОДС) через розроблення на їх основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (*дали* — НП(С)БОДС). У свою чергу, запровадження НП(С)БОДС у практику бюджетних установ, фондів загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування та органів Державної казначейської служби України обумовило розроблення нового плану рахунків державного сектору (*дали* — новий план рахунків), який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 та має набрати чинності з 1 січня 2016 р.

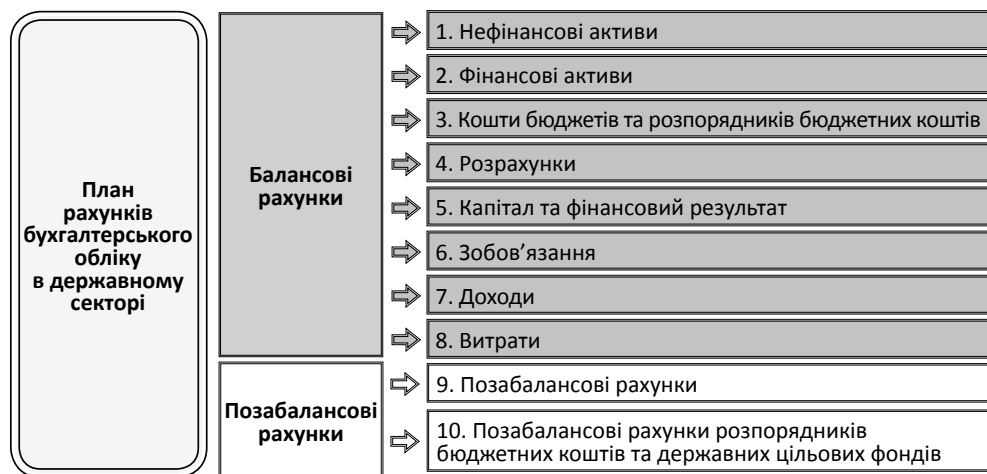
Новий план рахунків являє собою систему рахунків, спрямовану на інформаційне забезпечення оцінки всієї діяльності державного сектору, оперативного управління як на нижчому, так і на вищому рівні розпорядників бюджетних коштів, контролю ефективності використання бюджетних ресурсів. Водночас достовірність інформації, котру генеруватиме бухгалтерський облік, побудований на цьому плані, залежить від того, як буде здійснений перехід від чинних у державному секторі планів рахунків до нового. З огляду на зазначене, особливої актуальності набуває глибше вивчення рахунків нового плану, їхньої будови та особливостей групування за їх допомогою господарських операцій. Відповіді на ці питання дають класифікації рахунків бухгалтерського обліку за економічним змістом та за призначенням і структурою. Дослідження таких класифікацій допоможе створити методологічні й організаційні передумови для перенесення залишків у систему рахунків відповідно до нового плану.

Класифікація рахунків за економічним змістом будується залежно від того, наявність і рух яких економічних об'єктів відображаються в рахунках. Головне її призначення полягає в тому, що вона дає змогу визначити структуру плану рахунків при його побудові, його розділи та класи, а також перелік рахунків у межах класів. Тому при розробленні Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі було визначено економічно обґрунтований перелік об'єктів такого обліку.

Основною відмінністю нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що він призначений для обліку діяльності всіх суб'єктів господарювання державного сектору: бюджетних установ, державних цільових фондів і органів Казначейства України з питань виконання бюджетів. За його допомогою здійснюється групування (класифікація) господарських операцій суб'єкта господарювання за визначеними системними ознаками.

У світовій практиці застосовуються різні підходи до структури плану рахунків. Найпоширенішими моделями його побудови є лінійна, матрична й матрично-ієрархічна. За матричної моделі виокремлюються певні групи та класи рахунків, за лінійної — рахунки наводяться в заданій логічній ієрархії. В Україні починаючи з 1940 р., коли вона входила до складу Радянського Союзу, дотепер використовується матрично-ієрархічна модель плану рахунків, що орієнтована на виокремлення класів рахунків (матриці) відповідно до структури фінансової звітності, стадій кругообігу капіталу або враховує інші чинники, а наведення рахунків у межах класів у ній здійснюється в лінійній послідовності. На рис. 1 наведена структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за розділами та класами.

Класифікуючи рахунки бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом і таким чином визначаючи коло об'єктів обліку,



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 1. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

необхідно пам'ятати, що головною метою бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів державного сектору є забезпечення інформацією процесу прийняття управлінських рішень на різних рівнях державного управління. Тому в обліку має бути відображена інформація про ефективність використання й цільове призначення довірених суб'єкту державного сектору ресурсів, а у звітності, що складатиметься відповідно до НП(С)БОДС за даними бухгалтерських рахунків, — про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки такого суб'єкта. При цьому така звітність може використовуватись як прогноз або бути джерелом інформації для прогнозування обсягу ресурсів на продовження діяльності. Крім того, вона може надавати відомості щодо отримання ресурсів згідно із закріпленим законодавчо порядком, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Отже, змістові акценти застосування фінансової звітності державного сектору дещо інші порівняно з недержавним сектором. Фінансова звітність державного сектору є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування й прогнозування на державному рівні, а її структура та зміст безпосередньо впливають на будову плану рахунків.

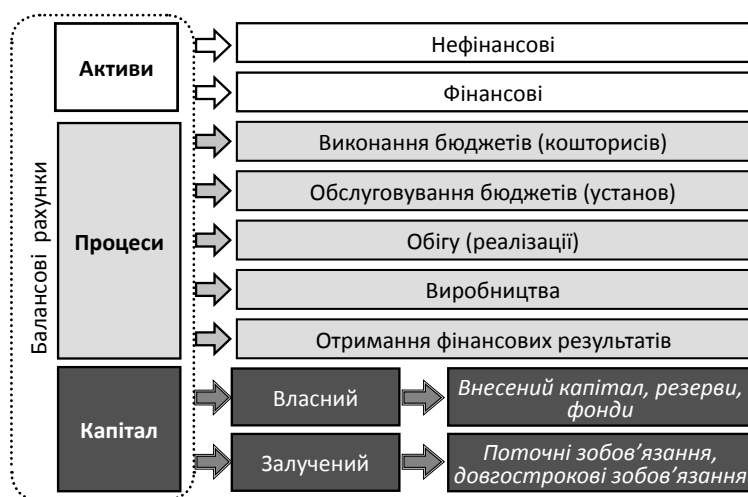
Нова система бухгалтерського обліку, яка базується на НП(С)БО, концептуально ґрунтується на методологічних засадах обліку підприємницької діяльності. Вона відображає рух і фактичний стан активів, зобов'язань та власного капіталу, а також досягнутий рівень доходів і витрат на певну дату, котрі є виразом у бухгалтерському обліку реалізації певних господарських процесів. Підсумкові дані рахунків бухгалтерського обліку, за якими складена звітність, характеризують фактичну наявність ресурсів і джерел їх утворення на кінець звітного періоду та досягнутий рівень доходів і витрат суб'єкта державного сектору. Саме такий підхід, що базується на засадах обліку підприємницької діяльності, дає змогу визначити об'єкти бухгалтерського обліку, котрі були враховані при розробленні плану рахунків.

З викладеного випливає, що рахунки бухгалтерського обліку в державному секторі за аналогією з підприємницькою діяльністю за економічним змістом мають поділятися на:

- 1) рахунки обліку господарських засобів (активів);
- 2) рахунки обліку господарських процесів;
- 3) рахунки обліку джерел формування господарських засобів (капіталу).

Класифікація рахунків за економічним змістом унаочнена на рис. 2. Вона дає змогу визначити рахунки, необхідні для спостереження та систематичного контролю за наявністю й рухом активів (майна), джерел їх утворення, процесами господарської діяльності.

Капітал — поняття, що увійшло в систему бухгалтерського обліку в державному секторі України під час переходу національної економіки на ринкові засади. Це складна, багатоаспектна економічна категорія. Еволюція її трактувань відображає історію розвитку товарно-грошових відносин. Капітал у



Джерело: побудовано авторами.

Рис. 2. Класифікація рахунків за економічним змістом

бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання підприємницької діяльності тлумачиться як певне вкладення, котре забезпечить надходження доходу [1, с. 285]. Іншими словами, капітал — це “благо, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага” [2, с. 253]. Капітал суб'єкта господарювання поділяється на власний і залучений. Власний, у свою чергу, складається з капіталу засновників (засновника) та нерозподіленого прибутку, тобто приросту капіталу, вкладеного засновниками. Водночас активи, котрі відображають речовий склад власного й залученого капіталів, визнаються в балансі лише за умови, що в майбутньому вони сприятимуть збільшенню надходжень грошових коштів, тобто забезпечать зростання капіталу. Прибуток (у значенні приросту власного капіталу) трактується як перевищення доходів над витратами від використання капіталу в процесі здійснення діяльності. Цей концептуальний підхід уже запроваджений у сучасну нормативну базу бухгалтерського обліку в Україні, однак у теорії він ще не визнаний повною мірою. Крім того, потребує поглибленого дослідження економічна сутність капіталу суб'єкта господарювання державного сектору.

У бухгалтерському обліку державного сектору капітал відображається і як сукупність активів, і як сукупність фінансових ресурсів, отриманих із різних джерел. Відповідним чином він представлений у бухгалтерському обліку як вартість (активів і фінансових ресурсів). Отже, об'єктами обліку є активи та фінансові ресурси у вигляді власного й залученого капіталів.

Рахунки господарських засобів (активів) — це група рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку складу та руху активів суб'єктів державного сектору. Для відображення кожного виду активів призначені відповідні бухгалтерські рахунки.

Методологічний вплив на будову системи бухгалтерського обліку в державному секторі мають не тільки стандарти бухгалтерського обліку, а й бюджетне законодавство та міжнародні підходи до статистичного узагальнення інформації щодо державних фінансів. Зокрема, це стосується класифікації активів, економічного змісту та класифікації доходів і витрат. Слід зазначити, що в МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” та НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” ключовою ознакою класифікації активів є термін їх корисного використання (споживання). Так, у МСБОДС 1 активи поділяються за терміном на поточні й непоточні [3], а відповідно до НП(С)БОДС 101 — на оборотні та необоротні [4].

Як відомо, всі наявні активи суб'єктів державного сектору за способом передачі вартості можна поділити на основні й оборотні. Основні засоби — це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або надання в оренду іншим особам і використовуються за очікуванням більше одного року [5]. Основні засоби багаторазово застосовуються у виробничому процесі та передають свою вартість частинами через нарахування їх зносу за встановленими нормами.

Водночас Керівництво із статистики державних фінансів Світового банку класифікує активи як фінансові й нефінансові [6]. Фінансові активи включають фінансові вимоги, монетарне золото та спеціальні права запозичення, що надаються Міжнародним валютним фондом у порядку розподілу. При цьому фінансові вимоги визначаються як активи, котрі надають право одному суб'єкту державного сектору, що є власником активу, тобто кредиторів, отримати один чи декілька платежів від іншого суб'єкта, який є дебітором, відповідно до умов і положень, передбачених у контракті між цими двома суб'єктами. Фінансова вимога є активом, оскільки забезпечує кредиторів економічні вигоди, виступаючи засобом накопичення. Кредитор може отримувати додаткові вигоди у формі процентів або інших виплат доходу від власності та холдингового прибутку. До типових фінансових вимог належать грошові кошти, депозити, позики, облігації, похідні фінансові інструменти й дебіторська заборгованість [6].

Нефінансовими вважаються всі економічні активи, крім фінансових. Передбачається, що нефінансові активи не є вимогами до інших інституційних одиниць. Як і фінансові активи, вони є засобом накопичення. До того ж більшість нефінансових активів створює вигоди або за рахунок їх використання у виробництві товарів і послуг, або у вигляді доходу від власності [6]. До нефінансових активів належать основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, запаси, біологічні активи, капітальні інвестиції.

Класифікація активів, на основі котрої формується план рахунків, базується на підходах Керівництва із статистики державних фінансів Світового банку. Рахунки капіталу як сукупності фінансових ресурсів — це група

рахунків бухгалтерського обліку, призначена для обліку власних і залучених джерел формування активів суб'єкта державного сектору.

Усі джерела можна поділити на постійно закріплені (власні), тимчасово залучені (позичені) та результати господарської діяльності (фінансові). Тому й рахунки поділяються на такі самі три підгрупи. Найважливішою є підгрупа, в якій обліковують власні джерела засобів, котрі залежно від особливостей їх формування поділяються на власний капітал (частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань [4]), цільове фінансування, резервний капітал. На цих рахунках обліковуються джерела власних основних і оборотних засобів суб'єкта державного сектору.

Поряд із цим кожен такий суб'єкт у процесі своєї діяльності може використовувати відповідно до законодавства тимчасово залучені чи позичені джерела засобів. У ст. 16 Бюджетного кодексу України зазначено, що бюджетна установа (тобто суб'єкт державного сектору) не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі (крім випадків, передбачених цим Кодексом) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлені відповідні бюджетні призначення на надання кредитів із бюджету) [7]. Отже, використовувати тимчасово залучені або позичені кошти суб'єкти державного сектору можуть тільки відповідно до норм бюджетного законодавства.

За терміном залучення джерела поділяються на довгострокові (понад рік) і поточні (в межах року). До довгострокових зобов'язань суб'єктів державного сектору належать:

- довгострокові кредити банків;
- відстрочені довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові позики;
- зобов'язання за довгостроковими цінними паперами;
- довгострокові зобов'язання за операціями з оренди;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання.

Особливе значення мають кредити банків, які за терміном їх надання поділяються на довго-, середньо- й короткострокові. Кредити, котрі надає банк згідно з кредитною угодою, є платними та обов'язково повинні бути повернені в установлений строк. Надання кредитів називають кредитуванням. Рахунки, на яких відображаються одержані кредити, показують заборгованість суб'єкта державного сектору перед банком. На дебеті цих рахунків вказується погашення, зменшення заборгованості за раніше отриманими кредитами.

Поточна заборгованість за кредитами й показниками суб'єктів державного сектору представлена:

- 1) поточною заборгованістю за довгостроковими кредитами;
- 2) поточною заборгованістю за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами;
- 3) поточною заборгованістю за іншими довгостроковими зобов'язаннями;
- 4) короткостроковими кредитами банків;
- 5) відстроченими короткостроковими кредитами банків;

- 6) короткостроковими позиками;
- 7) іншими короткостроковими фінансовими зобов'язаннями.

Важливу частину джерел тимчасово залучених коштів становлять розрахунки з розподілу національного доходу. До них належить заборгованість суб'єкта державного сектору перед робітниками та службовцями — з оплати праці, перед бюджетом — з податків, перед органами страхування — з належних відрахувань. Зазначена заборгованість певний час перебуває в розпорядженні суб'єкта державного сектору, оскільки неминуче виникає незбіг у часі її виникнення й погашення, та включає заборгованість за:

- розрахунками із заробітної плати;
- розрахунками з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню;
- розрахунками з працівниками за товари, продані в кредит;
- розрахунками з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках;
- розрахунками з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування;
- розрахунками з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків;
- розрахунками з працівниками за позиками банків;
- розрахунками за виконавчими документами та іншими утриманнями;
- іншими розрахунками за виконані роботи;
- розрахунками з бюджетом за податками й зборами;
- іншими розрахунками з бюджетом;
- розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Суб'єкт державного сектору використовує джерела перелічених та інших тимчасово залучених засобів лише протягом певного періоду й у встановлені строки повертає ці кошти власникам.

За обраного підходу до тлумачення капіталу в бухгалтерському обліку суб'єкта державного сектору його господарська діяльність розглядається як кругообіг капіталу. Сучасна концепція визначення фінансових результатів передбачає його розрахунок шляхом порівняння доходів і витрат від використання вкладеного капіталу. Отже, кругообіг капіталу відображається в бухгалтерському обліку, з одного боку, як витрачання активів, виникнення зобов'язань, а з другого — як утворення в результаті цього доходів. Порівняння доходів і витрат визначає фінансовий результат діяльності суб'єкта державного сектору, профіцит чи дефіцит виконання бюджетів. Таким чином, кругообіг капіталу формалізується в обліку у вигляді доходів, витрат, фінансового результату — саме ці показники становлять об'єкт бухгалтерського обліку та передбачають наявність певних груп рахунків.

Кругообіг капіталу, котрий уособлює господарські процеси в обліку підприємницької діяльності, є сукупністю однорідних господарських операцій,



спрямованих на досягнення певної мети: відображення процесів заготівлі, виробництва, реалізації або невиробничого споживання. Державному сектору крім зазначених притаманні такі процеси: виконання бюджетів (кошторисів), тобто отримання ресурсів із різних джерел та їх витрачання; казначейського обслуговування бюджетів (установ). Для їх обліку призначені рахунки виконання державного й місцевих бюджетів, державних цільових фондів, кошторисів бюджетних установ; рахунки казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів державних цільових фондів та розпорядників бюджетних коштів; рахунки визначення фінансового результату.

Якщо аналізувати відповідність нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні бюджетному законодавству, стає очевидною певна розбіжність між визначенням та класифікацією витрат і доходів. Так, за МСБОДС витрати визначаються як зменшення економічних вигід 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]. Відповідно, дохід — це валове надходження економічних вигід чи потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників [8].

Згідно з НП(С)БОДС визначення витрат і доходу за змістом відповідає міжнародним стандартам: витрати — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником); доходи — збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів чи зменшення зобов'язань, котрі призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [4].

Однак відповідно до Бюджетного кодексу України поняття “витрати бюджету” ширше, ніж “видатки бюджету” [7]. Видатки бюджету — “кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування”. Витрати бюджету — “видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів”.

У визначенні доходів бюджету в бюджетному законодавстві та нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку також спостерігається невідповідність. Згідно з НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, “доходи — збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком

зростання капіталу за рахунок внесків власника)” [4]. Водночас відповідно до Кодексу доходи бюджету — це “податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)” [7]. У свою чергу, надходження бюджету згідно з Кодексом — це “доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред’явлення цінних паперів” [7].

Звертає на себе увагу той факт, що доходи й витрати відповідно до НП(С)БОДС 124 “Доходи” та 135 “Витрати” поділяються на дві групи від обмінних і необмінних операцій. Тож до операцій обміну за доходами належать: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, які отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право); доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від процентів, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

До доходів від необмінних операцій належать: податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти й кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов’язання, які не підлягають погашенню [9].

Витрати за обмінними операціями включають такі елементи, як:

- оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців);
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев’язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- амортизація;
- фінансові витрати (витрати суб’єкта державного сектору, пов’язані із запозиченнями згідно із законодавством: проценти за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо);
- інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов’язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за необмінними операціями включають такі елементи:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);

— інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів; списана дебіторська заборгованість; неповернення депозитів тощо).

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі така розбіжність класифікаційних ознак щодо групування доходів і витрат для складання фінансової й бюджетної звітності усувається на рівні субрахунків синтетичного обліку. Синтетичні рахунки класифікуються відповідно до НП(С)БОДС 124 “Доходи” та 135 “Витрати”, а їх залишки є основою для складання фінансової звітності. У той самий час бюджетна звітність складатиметься шляхом групування цих субрахунків.

Для узгодження даних фінансового обліку в частині доходів і витрат та бюджетної звітності пропонуємо внести відповідні зміни до групування її статей. Порівняння рахунків бухгалтерського обліку доходів і витрат із бюджетною класифікацією наведено в табл. 1 та 2.

Таблиця 1. Порівняння рахунків бухгалтерського обліку доходів із бюджетною класифікацією

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
<i>Клас 7 “Доходи”</i>		<i>Класифікація доходів бюджету</i>	
<b>70</b>	<b>Доходи за бюджетними асигнуваннями</b>		
7011	Бюджетні асигнування	Коди, не визначені класифікацією доходів	
<b>71</b>	<b>Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)</b>		
7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	25010100	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
		25010200	Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
7131	Доходи державного бюджету від наданих послуг	2201000	Плата за надання адміністративних послуг
		22020000	Плата за утримання дітей у школах-інтернатах
7141	Доходи місцевого бюджету від наданих послуг	2201000	Плата за надання адміністративних послуг
		22020000	Плата за утримання дітей у школах-інтернатах
<b>72</b>	<b>Доходи від продажу активів</b>		
7211	Дохід від реалізації активів	25010400	Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)
7231	Доходи державного бюджету від продажу майна	30000000	Доходи від операцій з капіталом*
		24010000	Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду
		24040000	Кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення
		24050000	Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів
7241	Доходи місцевого бюджету від продажу майна	30000000	Доходи від операцій з капіталом*
		24010000	Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
<b>73</b>	<b>Фінансові доходи</b>		
7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів	25023000	Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право
7331	Фінансові доходи державного бюджету	24110000	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій
		21040000	Плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного бюджету
7341	Фінансові доходи місцевого бюджету	24110000	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій
		21050000	Плата за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів
<b>74</b>	<b>Інші доходи за обмінними операціями</b>		
7411	Інші доходи за обмінними операціями	25010300	Плата за оренду майна бюджетних установ
7431	Інші доходи за обмінними операціями	24160000	Концесійні платежі**
7441	Інші доходи за обмінними операціями	24160000	Концесійні платежі**
<b>75</b>	<b>Доходи за необмінними операціями</b>		
7511	Доходи за необмінними операціями	25002100	Благодійні внески, гранти та дарунки
		25002200	Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у т. ч. заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб
7531	Податкові надходження	10000000	Податкові надходження
7532	Неподаткові надходження	20000000	Неподаткові надходження***
7533	Трансферти	40000000	Офіційні трансферти
7534	Інші доходи за необмінними операціями	50000000	Цільові фонди
7541	Податкові надходження	10000000	Податкові надходження
7542	Неподаткові надходження	20000000	Неподаткові надходження***
7543	Трансферти	40000000	Офіційні трансферти
7544	Інші доходи за необмінними операціями	50000000	Цільові фонди
<b>76</b>	<b>Умовні доходи</b>		
		<i>Класифікація кредитування бюджету</i>	
7631	Надходження до державного бюджету від повернення бюджетних кредитів	4120	Повернення внутрішніх кредитів
		4220	Повернення зовнішніх кредитів
		<i>Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання</i>	
7632	Надходження до державного бюджету від операцій з фінансування	401000	Запозичення
		500000	Надходження від приватизації державного майна
		601100	Повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів

Закінчення табл. 1

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
		<i>Класифікація кредитування бюджету</i>	
7641	Надходження до місцевих бюджетів від повернення бюджетних кредитів	4120	Повернення внутрішніх кредитів
		4220	Повернення зовнішніх кредитів
		<i>Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання</i>	
7642	Надходження до місцевих бюджетів від операцій з фінансування	401000	Запозичення
		601100	Повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів

\* Окрім коду 34 000 000 "Податки на фінансові операції та операції з капіталом".

\*\* За кодами 24 160 100 "Концесійні платежі щодо об'єктів комунальної власності (крім тих, які мають цільове спрямування згідно із законом)" та 24 160 200 "Концесійні платежі щодо об'єктів комунальної власності (які мають цільове спрямування згідно із законом)" відповідно до законодавства.

\*\*\* Крім кодів бюджетної класифікації доходів, інформація про надходження яких відображається на інших рахунках за даними таблиці.

*Джерело:* складено у співавторстві з Л. В. Пізатуліною на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, та бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

**Таблиця 2. Порівняння рахунків бухгалтерського обліку витрат із бюджетною класифікацією**

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
<i>Клас 8 "Витрати"</i>		<i>Економічна класифікація видатків бюджету</i>	
<b>80</b>	<b>Витрати на виконання бюджетних програм</b>		
8011	Витрати на оплату праці	2110	Оплата праці
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
8012	Відрахування на соціальні заходи	2120	Нарахування на оплату праці
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
8013	Матеріальні витрати	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
		2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		2230	Продукти харчування
		2260	Видатки та заходи спеціального призначення
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
8014	Амортизація*		
8031	Витрати на оплату праці	2110	Оплата праці
8032	Відрахування на соціальні заходи	2120	Нарахування на оплату праці
8033	Матеріальні витрати	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
		2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		2230	Продукти харчування
		2260	Видатки та заходи спеціального призначення

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
8041	Витрати на оплату праці	2110	Оплата праці
8042	Відрахування на соціальні заходи	2120	Нарахування на оплату праці
8043	Матеріальні витрати	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
		2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		2230	Продукти харчування
		2260	Видатки та заходи спеціального призначення
<b>81</b>	<b>Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)</b>		
8111	Витрати на оплату праці	2110	Оплата праці
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
8112	Відрахування на соціальні заходи	2120	Нарахування на оплату праці
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
8113	Матеріальні витрати	2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
		2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		2230	Продукти харчування
		2260	Видатки та заходи спеціального призначення
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
8114	Амортизація*		
8115	Інші витрати	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
		2250	Видатки на відрядження
		2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
<b>82</b>	<b>Витрати з продажу активів</b>		
8211	Собівартість проданих активів	2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
		2200	Використання товарів і послуг
<b>83</b>	<b>Фінансові витрати</b>		
8311	Фінансові витрати**		
8331	Фінансові витрати державного бюджету	2400	Обслуговування боргових зобов'язань
8341	Фінансові витрати місцевого бюджету	2400	Обслуговування боргових зобов'язань
<b>84</b>	<b>Інші витрати за обмінними операціями</b>		
8411	Інші витрати за обмінними операціями	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
		2250	Видатки на відрядження
		2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
8431	Інші витрати за обмінними операціями	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
		2250	Видатки на відрядження
		2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
		3100	Придбання основного капіталу

Закінчення табл. 2

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі		Бюджетна класифікація	
8441	Інші витрати за обмінними операціями	2240	Оплата послуг (крім комунальних)
		2250	Видатки на відрядження
		2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
		2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
		3100	Придбання основного капіталу
<b>85</b>	<b>Витрати за необмінними операціями</b>		
8511	Витрати за необмінними операціями	2600	Поточні трансферти
		2700	Соціальне забезпечення
		2800	Інші поточні видатки
		3200	Капітальні трансферти
8531	Трансферти	2600	Поточні трансферти
		3200	Капітальні трансферти***
8532	Інші витрати за необмінними операціями	2700	Соціальне забезпечення
		2800	Інші поточні видатки
8541	Трансферти	2600	Поточні трансферти
		3200	Капітальні трансферти***
8542	Інші витрати за необмінними операціями	2700	Соціальне забезпечення
		2800	Інші поточні видатки
<b>86</b>	<b>Умовні витрати</b>		
		<i>Класифікація кредитування бюджету</i>	
8631	Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів	4110	Надання внутрішніх кредитів
		4210	Надання зовнішніх кредитів
		<i>Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання</i>	
8632	Витрати державного бюджету за операціями з фінансування	402000	Погашення
		601200	Розміщення бюджетних коштів на депозитах або придбання цінних паперів
		<i>Класифікація кредитування бюджету</i>	
8641	Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів	4110	Надання внутрішніх кредитів
		4210	Надання зовнішніх кредитів
		<i>Класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання</i>	
8642	Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування	402000	Погашення
		601200	Розміщення бюджетних коштів на депозитах або придбання цінних паперів

\* Код економічної класифікації видатків для обліку амортизаційних витрат відсутній.

\*\* Не здійснюються бюджетними установами.

\*\*\* Крім коду 3210 "Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)", витрати за яким обліковуються на рахунку 521 "Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів". Видатки розпорядників бюджетних коштів за кодом 3100 "Придбання основного капіталу" обліковуються на субрахунку 5411 "Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів".

Джерело: складено у співавторстві з Л. В. Гізатуліною на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, та бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

При побудові плану рахунків застосовано десяткову систему шифрування рахунків, в основу розроблення якої покладено інший аспект класифікації рахунків за економічним змістом — групування об'єктів обліку за розпорядниками бюджетних коштів. У плані рахунків за десятковою системою наведені коди (номери) та найменування синтетичних рахунків і субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків; друга — номер синтетичного рахунку; третя — ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 — розпорядники бюджетних коштів, 2 — державні цільові фонди, 3 — державний бюджет, 4 — місцеві бюджети, 5 — рахунки органів Казначейства України); четверта — номер субрахунку (крім рахунків класів 9 і 0).

План рахунків, складений на основі класифікації синтетичних рахунків за економічним змістом, відображає юридичні відносини між суб'єктами державного сектору та відповідає їхнім обліковим потребам. Рахунки плану рахунків забезпечують аналітичне виокремлення й синтетичне узагальнення здійснюваних господарських операцій.

Використання суб'єктами державного сектору уніфікованого плану рахунків дасть змогу забезпечити:

- відображення операцій і складання фінансової звітності відповідно до вимог національного законодавства, гармонізованого із МСБОДС;
- відображення специфічних операцій Казначейства України (функція казни та бюджетна функція);
- відображення всіх операцій через кореспонденцію рахунків окремо після виконання кошторису та бюджетів.

### Список використаних джерел

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
2. Основы економічної теорії : підручник / А. А. Чухно, П. С. Єщенко, Г. Н. Климко та ін. ; за ред. А. А. Чухна. — К. : Вища шк., 2001. — 606 с.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11).
6. Government Finance Statistics Manual 2001(GFSM 2001) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch7.pdf>.
7. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/MSBODS.aspx>.



9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11).

## References

1. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teorii bukhgalterskogo uchyota* [Basics of accounting theory]. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
2. Chukhno, A. A., Yeshhenko, P. S., & Klymko, H. N. (2001). *Osnovy ekonomichnoyi teorii* [Basics of economic theory]. Kyiv: Vyshha shkola [in Ukrainian].
3. Mizhnarodnyj standart bukhgalters'koho obliku dlya derzhavnoho sektoru 1 “Podannya finansovykh zvitiv” [International Accounting Standard for government sector 1 “Submission of financial reports”]. (n. d.). *www.minfin.gov.ua*. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/> [in Ukrainian].
4. Ministry of Finance of Ukraine. (2009). *Nacional'ne polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 101 “Podannya finansovoyi zvitnosti”* [National Accounting Standard for government sector 101 “Submission of financial reports”] (*Regulation No. 1541, December 28*). Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11) [in Ukrainian].
5. Ministry of Finance of Ukraine. (2010). *Nacional'ne polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 121 “Osnovni zasoby”* [National Accounting Standard for government sector 121 “fixed assets”] (*Regulation No. 1202, October 12*). Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11) [in Ukrainian].
6. Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001). *www.imf.org*. Retrieved from <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch7.pdf>.
7. Verchovna Rada of Ukraine. (2010). *Budzhetnyj kodeks Ukrayiny* [Budget Code of Ukraine] (*Regulation No 2456-VI, July 8*). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
8. Mizhnarodnyj standart bukhgalters'koho obliku dlya derzhavnoho sektoru 3 “Chystyj nadlyshok abo deficyt za period, suttyevi pomylky ta zminy v oblikovij polityci” [International Accounting Standard for government sector 3 “Net surplus or deficit for the period, fundamental errors and changes in accounting policies”]. (n. d.). *buhgalter911.com*. Retrieved from <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/MSBODS.aspx> [in Ukrainian].
9. Nacional'ne polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 124 “Dochody” [National Accounting Standard for government sector 124 “Income”] (n. d.). *www.minfin.gov.ua*. Retrieved from [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=83023&stind=11](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11) [in Ukrainian].