

УДК 657.01

ДОХОДИ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ:

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, ВІТЧИЗНЯНА ТА МІЖНАРОДНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

ОКСАНА АДАМИК,
канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку у бюджетній
та соціальній сфері
Тернопільського національного
економічного університету

У статті проаналізовано концепції вартісного вимірювання доходу та передумови їх застосування суб'єктами державного сектору. Надано критичну оцінку трактувань терміна дохід вітчизняними вченими, національними та міжнародними стандартами. Вказано характерні риси такої дефініції, спираючись на визначення категорій капітал, економічні вигоди і потенціал корисності та внески власників, які узгоджуються на основі балансового рівняння.

Ключові слова: доходи, суб'єкти державного сектору, капітал, економічні вигоди, потенціал корисності.

ВСТУП

Визначення терміна «дохід» є однією з фундаментальних проблем економічної науки та теорії обліку зокрема. Цій дефініції приділено достатньо уваги у нормативній літературі, наукових і навчальних працях таких учених, як: Ф. Бутинець, С. Голов, З. Задорожний, Т. Камінська, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, М. Пушкар, В. Сопко, П. Хомин, М. Чумаченко, В. Швець та ін. Водночас практика діяльності суб'єктів господарювання державного сектору накладає свої особливості на порядок формування та відображення такої категорії в обліку, а перспектива впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає зміну нормативного регулювання та економічних реалій функціонування таких установ. Усе це обумовлює необхідність уточнення та вдосконалення визначення категорії «дохід» – однієї з основних економічних дефініцій.

Розгляд понятійного апарату в системі вартісного виміру категорії «дохід» слід починати з визначення таких понять:

- об'єкти, що формують дохід, та характерні ознаки їх визнання;

- оцінка та момент визнання доходів.

Відповіді на ці запитання слід надавати виходячи

із загальнонаукового трактування вказаної дефініції та її застосування для конкретної галузі. У нашій статті ми дослідимо формування доходів суб'єктами бюджетної сфери.

Метою статті є уточнення визначення категорії «доходи» для суб'єктів державного сектору, а саме тієї її складової, що стосується бюджетного фінансування.

У контексті цієї мети завданням нашої статті є критичний аналіз міжнародних і національних стандартів, наукових праць та практики обліку основної діяльності суб'єктів державного сектора.

1. ЗАГАЛЬНОЕКОНОМІЧНІ КОНЦЕПЦІЇ ТРАКТУВАННЯ ДОХОДУ

Визначення категорії «дохід» слід починати із філологічного та загальноекономічного визначення, його наповнення та взаємозв'язку з іншими основоположними категоріями.

Англійською мовою для перекладу терміна «*doxid*» вживають слова *income, revenue, returns, gain, comings-in*.

Німецькою доходи позначені словами *einkommen, einkünfte, erträge*.

Французькою мовою такі дефініції позначають словами *revenus, resultat*.

Аналізуючи тенденції визначення економічної

категорії «дохід», Т. Камінська справедливо зазначає, що сучасна наукова література трактує цей термін із використанням трьох концепцій: «концепції продукту, концепції вибуття, концепції приросту» [1]. Як зазначає автор, «у **концепції продукту** дохід розглянуто як динамічний процес створення підприємством товарів і послуг протягом певного проміжку часу. Зокрема, такі вчені, як Патон і Літлтон, доходом називали продукт діяльності підприємства. Визначення доходу в цій концепції не характеризує ні момент визнання доходу, ні його величину, що є, за справедливим твердженням багатьох вітчизняних і зарубіжних учених, основним недоліком вказаного поняття».

У разі використання **концепції вибуття** роблять акцент на обставини визнання доходу тільки після передачі покупцям виробленої продукції та послуг. Уразливість такого підходу до визнання сутності доходу полягає в тому, що він не дає змоги обліковувати у складі доходу виручку, нараховану згідно з умовами договору за завершеними етапами виконаних робіт.

За **концепцією приросту** дохід визначають як грошові кошти, одержані на момент продажу товарів і послуг або після нього внаслідок продажу в кредит. При цьому сутність доходу як категорії бухгалтерського обліку полягає в надходженні або прирості активів унаслідок продажу товарів і послуг. Згідно з цією концепцією дохід – це надходження активів суб'єкта господарювання або погашення його кредиторської заборгованості (або поєднання того й іншого) внаслідок постачання або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що становлять його основну діяльність.

Як справедливо зазначають американські вчені Е. Хендриксен і М. Ван Бреда, наведене визначення не розкриває такої широкої перспективи оцінки і прив'язки до часу, яку забезпечує визначення доходу як продукту. Погоджуючись з цим твердженням, Т. Камінська підкреслює, що визначення доходу як продукту діяльності підприємства є ширшим за концепцію приросту [1].

Виходячи з цього Т. Камінська визначає, що «*доходами організації є збільшення економічних вигод протягом звітного періоду в результаті надходження активів і (або) підвищення їхньої вартості, і (або) зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації за виключенням внесків власників*». Характерними ознаками власного визначення такої дефініції, за словами цього автора, є:

- перехід права власності на продукцію, товари, роботи, послуги;
- визнання доходу на момент доставки товару, до і після нього;
- виконання договірних зобов'язань із доставки продукції (виконання послуг) – дохід має бути заробленим;
- реалізованість доходу, що передбачає перетворення немонетарних активів, які надійшли від товарообмінних операцій, на гроші;
- збільшення вартості активів можливе не лише у результаті надходження, а й у результаті переоцінки [1].

Водночас необхідно пам'ятати, що дохід є загальноекономічною категорією і її визначення має бути прийнятним і справедливим для всіх сфер діяльності людини, у тому числі для державного сектору економіки. Визначення, надане Т. Камінською, є справедливим для підприємства, але неприйнятним для суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Під терміном «**державний сектор**» у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, управління, комісії та підприємства) [1].

В. Полянко у своєму дисертаційному дослідженні [2, с. 6] вказує, що «сучасна економічна парадигма спирається на два базових підходи до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратний та ринковий. Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, слід зазначити такі:

- «*Факторна теорія доходу*», яка розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або чинник виробництва;
- «*Компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу)*», яка розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності та ризик;
- «*Інноваційна теорія доходу*», яка розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та інші інновації, що суттєво підвищують продуктивність праці.

• «Теорія монопольного доходу», яка пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку [2, с. 6].

Для суб'єктів господарювання державного сектору економіки, на наш погляд, характерним є застосування першої теорії – «Факторної теорії доходу», що обумовлено особливостями їх діяльності, а відтак методикою відображення таких об'єктів в обліку.

2. ХАРАКТЕРНІ РИСИ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДУ

Сутність доходу суб'єктів державного сектору, на наше переконання, має визначатися як загальноекономічним трактування доходу, так і підпорядкованістю її більш загальним бухгалтерським поняттям – активи, зобов'язання, капітал. Тому визначення доходу слід виводити з понять, що є основою будь-якого бухгалтерського балансу.

Як відомо, баланс має таку формулу визначення:

$$\text{Активи} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання.}$$

Отримання доходів передбачатиме зміну в балан-

сі, яка приводить до збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює збільшення капіталу у формі, відмінній від внесків власників.

Дохід слід визначати на основі вартісного виміру руху капіталу. Тому справедливим і абсолютно точним є визначення доходу, що наведено у П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де термін «дохід» визначається як *збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)* [3].

Отже, суттєвими ознаками доходу слід вважати:

➤ таку зміну структури балансу, яка потенційно приводить до збільшення власного капіталу суб'єкта господарювання;

➤ вплив приросту активів та зменшення зобов'язань на власний капітал (крім внесків власників).

Відповідно до наданого в П(С)БО 1 визначення операції отримання доходів відносять до третього типу господарських операцій за впливом на баланс, тобто їх відображують у активі та пасиві, збільшуючи валюту звіту (рис. 1).

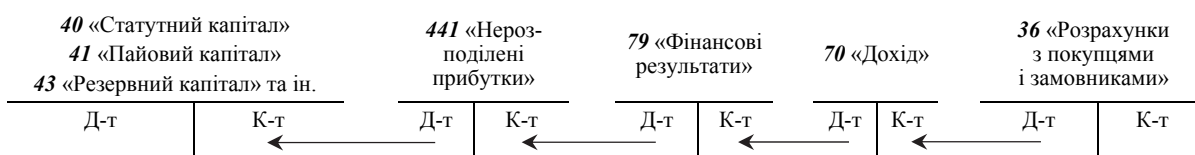


Рис. 1. Класична схема отримання доходу підприємством і формування за його рахунок власного капіталу

Трактування основних економічних категорій для суб'єктів господарювання державного сектору економіки ґрунтується на аналогічних визначеннях для підприємницьких структур. Проте діяльність суб'єктів державного сектору суттєво відрізняється від комерційної, що накладає низку особливостей на визначення основних об'єктів їх обліку.

Ми повністю погоджуємося із заявою Урядової ради нагляду за стандартами бухгалтерського обліку (GASB), що «власні стандарти бухгалтерського обліку та звітності для урядів мають виняткове значення для задоволення потреб користувачів урядових фінансових звітів. Стандарти для урядів мають відображувати унікальне середовище їх діяльності, у тому числі відмінні від підприємництва організаційні цілі та спеціальні юридичні повноваження» [4, р. 16].

Суб'єкти державного сектору та бюджетні уста-

нови, зокрема, є неприбутковими організаціями, діяльність яких націлена не на отримання прибутку, а на досягнення соціального ефекту. Тобто якщо діяльність підприємства у спрощеному вигляді можна виразити формулою

$$\text{Доходи} = \text{Витрати} + \text{Прибуток,}$$

то ідеальною формулою показників діяльності суб'єкта господарювання державного сектору економіки є вираз

$$\text{Доходи} = \text{Видатки.}$$

Суб'єкт державного сектору економіки надає послуги споживачу, як правило, безоплатно, а витрати на їх виробництво компенсує не з виручки, а за рахунок коштів бюджету. Такі послуги можуть мати різну форму: для органів виконавчої влади – послуги управління; для освітніх, медичних установ – послуги освіти та медичного обслуговування тощо. Тобто

дохід суб'єкта державного сектору економіки від основної діяльності слід розглядати як результат відшкодування з бюджету (державного, місцевого, позабюджетних фондів) використаних нею економічних ресурсів (рис. 2 і 3).



Рис. 2. Спрощена схема отримання доходу від підприємницької діяльності



Рис. 3. Спрощена схема отримання доходу суб'єктами господарювання державного сектору економіки

Відшкодування ресурсів, затрачених суб'єктом господарювання державного сектору економіки, має здійснюватися не з метою отримання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків суб'єкта, визначених у його установчих документах. При цьому затрати ресурсів є не передумовою отримання доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності.

С. Свірко вважає, що «під доходами бюджетних установ слід розуміти різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних та фінансових активів бюджетних установ (що мають забезпечувати здійснення їх основної та додаткової діяльності) чи покриття зобов'язань останніх, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ» [5, с. 123–124]. Таке визначення дає змогу виділити характерні ознаки доходів бюджетних установ – це джерела утворення активів, які:

- ♦ забезпечують здійснення основної або додаткової діяльності бюджетних установ або покриття

зобов'язань останніх;

- ♦ формують первісну інформацію щодо власного капіталу бюджетних установ.

Проте автор не наводить особливості щодо часу визнання та оцінки таких доходів.

С. Левицька вказує, що вітчизняна практика бюджетного обліку визначає доходи як «отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування» [6]. Їх визнання і відповідно відображення в обліку здійснюються у періоді отримання [7]. Автор зазначає, що «класифікують їх як податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт, доходи бюджетів» [6]. Отже, С. Левицька концентрує увагу більше на практичному визначенні об'єктів, що формують вказану величину, ніж на теоретичному трактуванні категорії.

О. Кравченко стверджує, що «характерною ознакою асигнувань (доходів загального фонду для бюджетних установ) є надходження фінансування з бюджетів» [8]. Проте автор не пов'язує такі фінансові ресурси з основними економічними категоріями «дохід», «власний капітал», «зобов'язання».

О. Заячківська у своєму дисертаційному дослідженні визначає доходи бюджетних установ як «надходження економічних вигод із загального і спеціального фондів у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення в чистих активах» [9]. Із цього визначення не зрозуміло, які саме фонди має на увазі автор – загальний і спеціальний фонди загальнодержавного бюджету чи фонди бюджетної установи? Крім того, дисертант не вказує вплив таких надходжень на власний капітал установи.

Ф. Бутинець, Т. Остапчук, Н. Остап'юк та С. Сисюк надають таке визначення: «Доходи загального фонду – це кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями (фінансуванням) з бюджету відповідного рівня» [10]. На нашу думку, таке визначення не є повним, оскільки надходження надаються бюджетній установі не лише на утримання, а й на виконання її функціональних обов'язків.

Визначення, надані вказаними вище авторами, більше характеризують облікову практику формування суми доходу, ніж теоретичне смислове наповнення такої дефініції, як «дохід».

Найточнішим ми вважаємо визначення, надане міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору економіки: *«Дохід – це валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників»* [11, п. 11].

Отже, суттєвими ознаками доходу суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС є:

- надходження не лише «економічних вигід», а й і/або «потенціалу корисності»;
- таке надходження відбувається протягом звітного періоду (що передбачає використання методу нарахування);
- у результаті цього надходження відбувається зростання чистих активів та/або збільшення власного капіталу (за виключенням внесків власників).

Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору визначення доходу не надають.

3. КАПІТАЛ, ЕКОНОМІЧНІ ВИГОДИ І ПОТЕНЦІАЛ КОРИСНОСТІ ЯК ОСНОВА ДЛЯ СМИСЛОВОГО НАПОВНЕННЯ КАТЕГОРІЇ «ДОХІД» ДЛЯ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Парадигма доходу суб'єктів державного сектору економіки ґрунтується на визначенні таких категорій:

- капітал;
- економічні вигоди і потенціал корисності;
- внески власників.

Тому для вдосконалення категорійного тлумачення терміна «доходи», адаптованого до сучасних умов та галузевих особливостей суб'єктів державно-

го сектору економіки, потрібно з'ясувати його вплив та зазначені економічні дефініції.

Капітал. Як справедливо зазначають Л. Сінельник та І. Кондратюк, «Власний капітал бюджетних установ за економічною сутністю та складом відрізняється від капіталу суб'єктів підприємницької діяльності. Власний капітал бюджетних установ складається із сум їхніх фондів і фінансових результатів діяльності за минулі роки. Фонди бюджетних установ містять суми вкладень до фонду необоротних активів з урахуванням нарахованого зносу, а також суми вкладень до фонду малоцінних і швидкозношуваних предметів. Фінансовий результат діяльності – це результат виконання кошторису установи в частині загального та спеціального фондів» [12].

Як слушно зауважує Р. Джога, «сума власного капіталу бюджетної установи є абстрактною величиною. Водночас власний капітал (фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах) є основою для започаткування й подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи» [13, с. 20].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» визначає власний капітал як «частину в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань» [14, п. 4]. Тобто в основу цього визначення покладено балансове рівняння без деталізації складових такої величини.

Доходи загального фонду прямо впливатимуть лише на ту складову власного капіталу бюджетної установи, що формує її фінансовий результат (рис. 4).

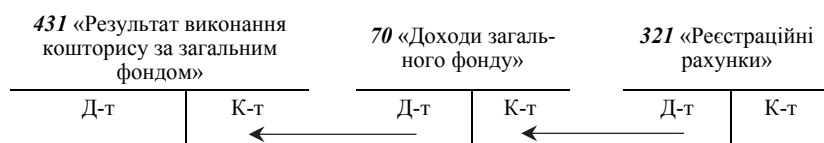


Рис. 4. Класична схема отримання доходу бюджетною установою та формування за його рахунок власного капіталу в частині результатів від виконання кошторису за загальним фондом

Інша частина власного капіталу в складі фондів у необоротних активах, а також у малоцінних і швидкозношуваних предметах не бере участі в отриманні доходів від бюджетного фінансування,

а пов'язана з розміщенням отриманих фінансових ресурсів (тобто здійсненням видатків) у необоротних активах, малоцінних і швидкозношуваних предметах (рис. 5).

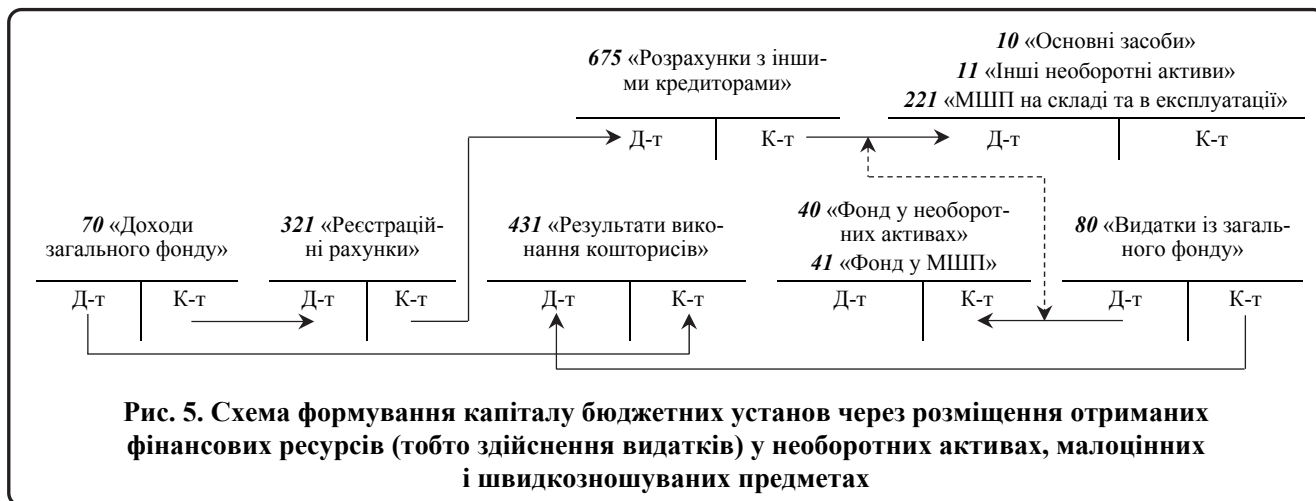


Рис. 5. Схема формування капіталу бюджетних установ через розміщення отриманих фінансових ресурсів (тобто здійснення видатків) у необоротних активах, малоцінних і швидкозношуваних предметах

Ми повністю погоджуємось із визначенням Ф. Бутинця, що: «Величина власного капіталу бюджетних установ є сумою вартісного вираження фондів (необоротних активів, МШП) і результату виконання кошторисів» [15, с. 205].

Факт збільшення капіталу в результаті здійснення видатків є характерним лише для діяльності суб'єктів державного сектору, підприємництву притаманний зворотний процес – зменшення власного капіталу в результаті здійснення витрат.

На наш погляд, не коректним є твердження М. Михайлова, М. Телегунь, О. Славкової, що «під власним капіталом бюджетних установ розуміють частину активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій» [16].

Незважаючи на те, що власний капітал дійсно є джерелом фінансування активів підприємства, а в бюджетних установах ще й результатом зростання вартості активів у необоротних активах та МШП, його не можна вважати частиною активів, оскільки:

- суми таких категорій фіксуються у пасиві балансу;
- економічна сутність капіталу є протилежною активам.

Отже, власний капітал бюджетних установ збільшується незалежно від напряму витрачання отриманого бюджетного фінансування (розміщення у складі оборотних чи необоротних активів).

Операції отримання доходу від основної діяльності (доходів загального фонду, тобто бюджетного асигнування) хоча й списуються на фінансовий результат і співвідносяться із видатками звітного пері-

оду, не повинні приводити до отримання прибутку, оскільки такі кошти надаються установі для відновлення ресурсів, затрачених при виконанні своїх функціональних обов'язків.

Абсолютно справедливим, на наш погляд, є твердження Урядової ради нагляду за стандартами бухгалтерського обліку (GASB): «Прибуток від інвестування не є метою для урядів, тому вони мають розробити інші показники результативності. Комерційні підприємства віддають перевагу показникам чистого прибутку і прибутку на одну акцію, які не мають жодного значення в урядовому середовищі. Замість цього уряди сфокусовані на наданні товарів і послуг громадянам на дієвій, ефективній, економічній і стійкій основі» [4, р. 7].

Позитивний результат виконання кошторису свідчитиме про недовиконання цільової програми або про придбання матеріальних цінностей, які не встигли витратити до кінця року, або отримання коштів у більшому обсязі, ніж витрачено. Причиною таких викривлень результатів використання кошторисів є використання у чинній обліковій практиці різних методів обліку доходів і видатків (касового методу для обліку доходів та методу нарахувань для обліку видатків).

Економічні вигоди і потенціал корисності. Спільним для доходу суб'єктів господарювання як комерційного напряму, так і державного сектору економіки, на наш погляд, є те, що вони мають ґрунтуватися на понятті «економічна вигода» та її впливі на капітал суб'єкта.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає *економічну вигоду* як

«потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [17, ст. 1].

Отже, уже в самому визначенні доходу закладено його визнання не за касовим методом (у момент отримання грошових коштів), а за принципом нарахування (в момент одержання потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів).

Ми поділяємо думку О. Заячківської, яка стверджує, що «поняття економічної вигоди для підприємств та бюджетних установ повинно бути максимально наближеним одне до одного» [9]. Автор надає власне уточнене визначення: «економічна вигода для бюджетних установ – це потенційна можливість отримання грошових коштів з бюджету та з інших джерел для здійснення покладених на них функцій».

Водночас згідно з визначенням, наданим МСБОДС, доходи суб'єктів державного сектору економіки пов'язані з отриманням не лише економічних вигід, а й потенціалу корисності.

Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» визначає **потенціал корисності** активів як «наявні та потенційні можливості, які отримує суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб» [18, п. 4]. Інших визначень наведеної категорії нормативно-правові акти та наукова література на надають.

Відмінність між економічною вигодою та потенціалом корисності активу характеризує п. 10 МСБОДС 1: «Активи суб'єкта господарювання є засобом для досягнення визначеної ним мети. Ті активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб'єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають «потенціал корисності». Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють «майбутні економічні вигоди». Отже, щоб охопити всі цілі, на досягнення яких можуть бути спрямовані активи, для опису всіх суттєвих характеристик активів у цьому Стандарті застосовується термін «майбутні економічні вигоди або потенціал корисності»» [19].

Отже, доходи суб'єктів державного сектору можуть надходити у формі економічних вигід або потенціалу корисності, що залежать від того, якого типу активи використовуються, а саме:

➤ використання суб'єктом активів, що генерують грошові кошти, передбачає отримання ним економічної вигоди;

➤ використання суб'єктом у фінансово-господарській діяльності активів, що не генерують чистих грошових надходжень, свідчить про зменшення потенціалу корисності таких активів та досягнення внаслідок такого використання поставленої мети. Це, в свою чергу, потребує здійснення витрат на заміщення та відтворення активу.

ВИСНОВКИ

Загальноекономічне трактування доходу організацій має ґрунтуватися на визначенні таких дефініцій, як «капітал», «економічні вигоди», «потенціал корисності» та «внески власників», які узгоджуються з балансовим рівнянням. Проте склад об'єктів, що утворюють та вимірюють таку величину, має галузеву орієнтацію і враховує внутрішні організаційні особливості та середовище діяльності суб'єкта.

Результати виконання дослідження дають нам підстави стверджувати, що **критеріями визнання доходу суб'єкта державного сектору економіки** від основної діяльності (бюджетного асигнування) є такі:

- формування доходу характеризує процес отримання суб'єктом державного сектору конкретних економічних вигід і/або потенціалу корисності у формі розподілених із бюджету (державного, місцевого, позабюджетного фонду) податкових платежів (та інших надходжень), спрямованих на збільшення чистих активів та/або власного капіталу (за виключенням внесків власників);
- формування доходу спрямоване на відшкодування економічних ресурсів (чинників виробництва), затрачених при виконанні функціональних обов'язків суб'єкта державного сектору;
- такі надходження беруть участь у формуванні власного капіталу суб'єкта і відображуються у звітності у періоді їх отримання незалежно від часу надходження коштів.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. – http://nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnaueamb/2010_154_3/zmist.html
2. Полянюк В.В. Стратегія управління доходами торговельного підприємства / В.В. Полянюк: автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. – К.: КНЕУ. – 2002. – 24 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.
4. GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is and Should Be Different / GASB-governmental accounting standards board http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=GASB%2FDocument_C%2FGASBDocumentPage&cid=1176156741497
5. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
6. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – Вип. 2 (18). – 2008. – С. 361–369.
7. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 34–38.
8. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці / О.В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – №4: nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/16.pdf
9. Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика / О.В. Заячківська: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)». – Житомир: 2010. – 94 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 472 с.
11. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). – Стандарти 1–18 – http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024
12. Джога Р.Т. Облік у бюджетних установах [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, І.О. Кондратюк, В.В. Петруніна. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
13. Джога Р.Т. Облік у бюджетних установах: [підручник] / Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, М.В. Дунаєва; за ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 101 «Подання фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 р. № 1541.
15. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб.]; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448 с.
16. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова. – К.: ЦУЛ, 2011. – 384 с.
17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.
18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202.
19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) «Подання фінансових звітів» – http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024
20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 «Доходи», затв. наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629.

В статье проанализированы концепции стоимостного измерения дохода и предпосылки их применения субъектами государственного сектора. Предоставлена критическая оценка трактований термина доход отечественными учеными, национальными и международными стандартами. Указаны характерные особенности такой дефиниции, опираясь на определение категорий капитал, экономические выгоды, потенциал полезности и взносы собственников, которые согласовываются на основе балансового уравнения.

Ключевые слова: *доходы, субъекты государственного сектора, капитал, экономические выгоды, потенциал полезности.*

The paper explores the concept of value measurement of income and conditions of their use of public sector entities. There is provided critical evaluation of interpretations of the term «income» domestic scientists, national and international standards. There is indicated characteristics of this definition rely on the categorization of capital, economic benefits and potential contributions and the payments of proprietors, which accord on the base of balance equalization.