

УДК 657.1:658.115

Ларікова Т.В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

Larikova T.V.

*Candidate of Sciences (economics), associate Professor,
Associate Professor of Department of Accounting
Credit and Budgetary Institutions and Economic Analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

PROBLEM ASPECTS OF FINANCIAL RESULTS ACCOUNTING OF BUDGETARY INSTITUTIONS

Анотація. У статті досліджено методику обліку фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів, окреслено проблемні аспекти облікового механізму, а також узагальнено напрями вдосконалення нормативно-правової бази обліку фінансових результатів в державному секторі.

Ключові слова: доходи, витрати, фінансові результати, облік, дефіцит, профіцит, фінансова звітність, розпорядники бюджетних коштів.

Вступ та постановка проблеми. На етапі реформування особливо гостро постають питання здійснення обліку фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів. Важливою проблемою є недоопрацювання нормативно-правових документів, які регулюють обліковий механізм фінансових результатів в бюджетних установах. Основні нормативно-правові документи, які регулюють методику обліку фінансових результатів, такі: План рахунків № 1203, Порядок його застосування № 1219, Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219, Проект змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року. Однак зазначені нормативні документи містять певні прогалини та потребують ретельного дослідження, що визначає актуальність теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання методики обліку фінансових результа-

тів діяльності бюджетних установ окреслено в роботах таких вітчизняних вчених, як, зокрема, П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Левицька, С.Я. Зубілевич, С.В. Свірко, А.І. Фаріон, І.О. Кондратюк. Незважаючи на зростання інтересу до цього напрямку досліджень як з боку науковців, так і з боку практиків, відсутня цілісна концепція облікового механізму фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів.

В сучасних умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відсутній системний підхід до обліку фінансових результатів, їх формування відповідно до джерел їх утворення в системі рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності.

Метою статті є виокремлення проблемних аспектів облікового механізму фінансових результатів та узагальнення напрямів удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів.

Результати дослідження. Суб'єкти державного сектору визначають фінансові результати наприкінці звіт-

ного періоду. Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

Таким чином, підбиваються підсумки в кінці кожного кварталу та в кінці звітного року. Результат виконання кошторису є фінансовим результатом бюджетної установи. Механізм визначення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи можна поділити на два етапи: 1) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року; 2) відображення фінансового результату у фінансовій звітності установи, звірвання та аналіз цього показника за даними інших форм звітності.

Закриттю заключними оборотами підлягають залишки субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати» згідно з Порядком застосування Плану рахунків № 1219 [3], в якому визначено, що рахунки класу 7 призначені для відображення інформації про доходи за обмінними операціями (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необхідними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Зокрема, закриттю підлягають такі рахунки доходів: 7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необхідними операціями»

Рахунки класу 8 призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необхідними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку в державному секторі. Закриттю підлягають такі рахунки витрат: 8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8012 8112 «Відрахування на соціальні заходи», 8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8014, 8114 «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необхідними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»

Планом рахунків № 1203 для обліку фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів передбачено **рахунок 55 «Фінансовий результат»**, який призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору [2].

Характеристика рахунку 55 «Фінансовий результат» згідно з Порядком № 1219 наведена на рис. 1.

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

На субрахунках 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

На субрахунках 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

Окрім Плану рахунків № 1203 та Порядком його застосування № 1219, методика обліку закриття рахунків доходів і витрат, а також визначення фінансових результатів регулюється Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами,

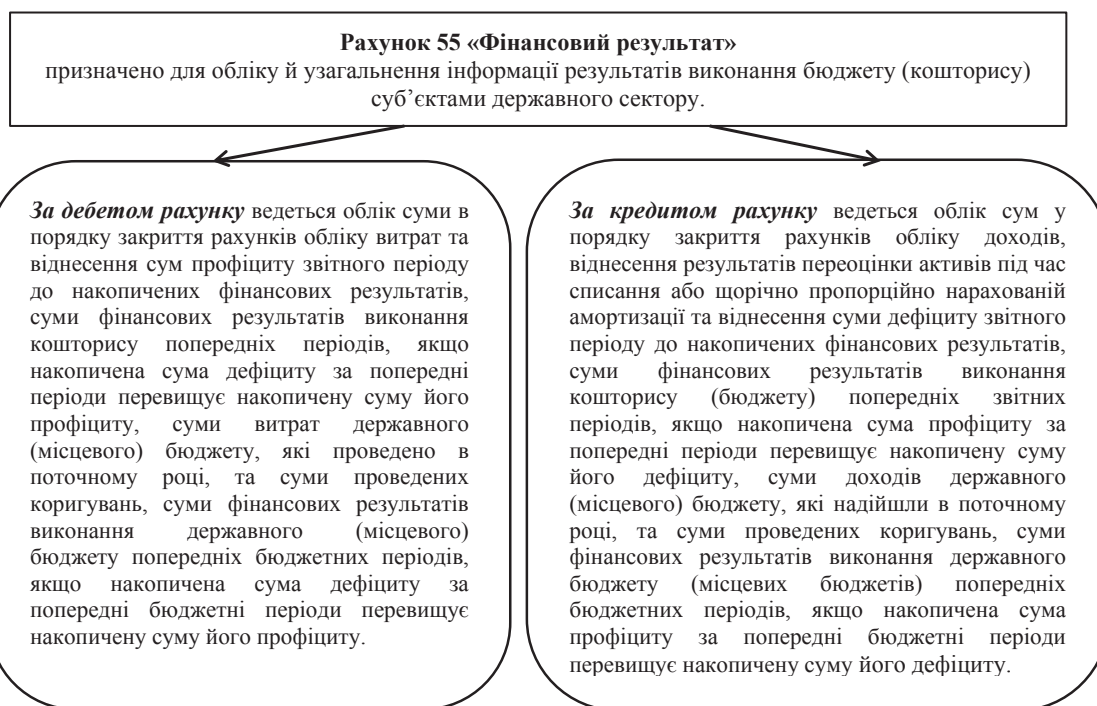


Рис. 1. Характеристика рахунку 55 «Фінансовий результат» згідно з Порядком № 1219 [3]

затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219, а також Проектом змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року. В цих нормативних документах визначено, які операції потребують закриття рахунків та виведення фінансового результату в кінці звітної періоду.

Відповідно до Типової кореспонденції від 29 грудня 2015 року № 1219 в табл. 1 наведено кореспонденцію рахунків обліку закриття рахунків доходів та витрат й відображення фінансових результатів.

Як видно, в Типовій кореспонденції № 1219 окреслена методика обліку закриття рахунків доходів та витрат розпорядниками бюджетних коштів в кінці звітної періоду, однак немає роз'яснень щодо списання дебіторської та кредиторської заборгованостей, строку позовної давності, що вже минув. У проєкті змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року наведено облік списання сум дебіторської та кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності, за дебетом рахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», за кредитом рахунків 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість». Очевидно, що залишки за рахунком 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» в кінці звітної періоду необхідно списати на рахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду», однак в нормативному документі цього не вказано.

Таким чином, методику обліку списання та закриття рахунків дебіторської та кредиторської заборгованостей після закінчення строку позовної давності наведено в табл. 2.

Звертаємо Вашу увагу на те, що, згідно зі ст. 231 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року № 436-IV, у всіх договорах на отримання послуг, товарів, робіт під час їх укладення необхідно обов'язково передбачати штрафні санкції та нарахування пені в разі порушення виконавцями умов договору, а бюджетна установа має право звернутися до суду щодо сплати боргу.

Також не повинно бути залишку на рахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» під час їх вибуття, оскільки результати переоцінки активів наприкінці звітної періоду списуються на результати виконання кошторису. На дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів у картках інвентарного обліку (інших реєстрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів та нематеріальних активів). Згідно з Типовою кореспонденцією № 1219 такі операції відображаються в обліку бухгалтерськими проведеннями, які наведено в табл. 3.

Як видно, в Типовій кореспонденції № 1219 не окреслено списання залишків за рахунком 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», які переносяться на рахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду».

Результат виконання кошторису зазвичай визначається в кінці звітної періоду, але можливі випадки, коли в поточному періоді потрібно коригувати результат виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Згідно з Проектом змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року такі операції відображаються в обліку кореспонденцією таких рахунків: за дебетом – рахунком 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», за кредитом – рахунком 54 «Цільове фінансування» в кінці звітної періоду закривається за кредитом рахунком 5512, а за дебетом – рахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду».

Завершальним етапом визначення фінансових результатів є розрахунок дефіциту або профіциту, який визначається як різниця між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період, при цьому обов'язкового необхідно врахувати фінансовий результат попередніх звітних

Таблиця 1

Облік закриття рахунків доходів та витрат розпорядниками бюджетних коштів [6]

Зміст господарської операції	Типова кореспонденція № 1219	Кореспонденція рахунків	
Закриття рахунків доходів	6.1	7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду»
Закриття рахунків витрат	6.2	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду»	8011 (8111), «Витрати на оплату праці», 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8113) «Матеріальні витрати», 8014 (8114) «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями»

Облік списання сум та закриття рахунків кредиторської та дебіторської заборгованостей після закінчення строку позовної давності [5]

Зміст господарської операції	Проект змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року	Кореспонденція рахунків	
Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	6.4	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
<i>Закриття рахунку 5512 в кінці звітнього періоду на суму дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності</i>		<i>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»*</i>	<i>5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»</i>
Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6.5	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
<i>Закриття рахунку 5512 в кінці звітнього періоду на суму дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув</i>		<i>5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»*</i>	<i>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»</i>

* доповнено автором [5]

Облік закриття рахунків сум дооцінки (уцінки) об'єктів основних засобів та нематеріальних активів під час їх вибуття [6]

Зміст господарської операції	Типова кореспонденція № 1219	Кореспонденція рахунків	
Віднесено до результатів виконання кошторису суми дооцінки (уцінки) об'єкта основних засобів під час їх вибуття	1.31	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
<i>Закриття рахунку 5512 в кінці звітнього періоду на суму визначеної дооцінки об'єкта основних засобів під час їх вибуття</i>		<i>5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»*</i>	<i>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»</i>
Віднесено до результатів виконання кошторису суми дооцінки (уцінки) об'єкта нематеріальних активів під час їх вибуття	2.18	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
<i>Закриття рахунку 5512 в кінці звітнього періоду на суму визначеної дооцінки об'єкта нематеріальних активів під час їх вибуття</i>		<i>5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»*</i>	<i>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»</i>

* доповнено автором [6]

періодів та віднесення їх сум до накопичених фінансових результатів.

Згідно з Типовою кореспонденцією від 29 грудня 2015 року № 1219 облік віднесення сум дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів відображається бухгалтерськими проведеннями, які наведено в табл. 4.

Бухгалтерські проведення щодо виведення фінансового результату слід відображати в Меморіальному ордері типової форми № 274 (бюджет) та у книзі «Журнал-Голо-

вна» типової форми № 308 (бюджет) згідно з Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання від 27 липня 2000 року № 68 [1], після чого виводять нові залишки за субрахунками станом на кінець звітнього періоду та відображають у фінансовій звітності.

Інформація щодо фінансових результатів виконання кошторису розпорядників бюджетних коштів відображається у фінансовій звітності бюджетних установ, а саме у ф. № 1-дс «Баланс» та ф. № 2-дс «Звіт про фінансові

Таблиця 4

Облік віднесення сум дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів

Зміст господарської операції	Типова кореспонденція № 1219	Кореспонденція рахунків	
Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	6.7	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	6.8	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Таблиця 5

Відображення фінансових результатів за звітний період у ф. № 1-дс «Баланс»

№	Код статті	Назва статті	Примітка
1	1420	«Фінансовий результат»	Сальдо субрахунку 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду»
			Відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів

Таблиця 6

Відображення фінансових результатів за звітний період у ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року	Примітка
«Профіцит/дефіцит за звітний період»	2390	Сальдо субрахунку 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду»	–	Розраховується як різниця між доходами та витратами. Профіцит визначається за умови, що доходи перевищують витрати. Дефіцит визначається тоді, коли витрати перевищують отримані доходи.

результати», які є додатками 1 і 2 відповідно до НП(С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Оскільки рахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються фінансові результати розпорядників бюджетних коштів, є активно-пасивними, сальдо субрахунків 5511 «Фінансові результати звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)» може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Інформація про фінансові результати узагальнюється у фінансовій звітності, а саме у ст. 1420 «Фінансовий результат» Розд. I «Власний капітал та фінансовий результат» Пасиву ф. № 1-дс «Баланс». Відповідно до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28 лютого 2017 року № 307 [4] у статті «Фінансові результати» відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів. Варто відзначити, що сума фінансового результату відображається у фінансовій звітності в цілих гривнях. Для цього показника заокруглюють фінансові результати до цілих чисел. Фінансові результати у ф. №1-дс «Баланс» показуються у розрізі звітного та попереднього періоду. Отже, у графі 3 відображаються фінансові результати на початок звітного періоду, тобто за попередній звітний період. А у графі 4 наводяться суми фінансових результатів, визначених у кінці звітного періоду.

Якщо у звітному періоді не виникло ніякого фінансового результату, тобто доходи рівні витратам, то під час складання квартальної звітності у графу 4 ст. 1420 «Фінан-

совий результат» переносять ті самі показники, що зазначені у графі 3 (табл. 5).

Сума у графі 4 ст. 1420 «Фінансовий результат» ф. № 1-дс «Баланс» має відповідати значенню графі 3 ст. 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

Показник ст. 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» розраховується як різниця між доходами і витратами (рядки 2200 «Всього доходів» та 2380 «Всього витрат відповідно») (табл. 6).

Звертаємо увагу на те, що розроблений Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28 лютого 2017 року № 307 за звітний період, зокрема ф. № 1-дс Баланс та ф. № 2-дс Звіт про фінансові результати, стосується тільки складання квартальної звітності, роз'яснень щодо заповнення річної фінансової звітності на сьогодні немає.

Висновки. За результатами проведеного дослідження зроблено висновки, що чинна нормативно-правова база має прогалини та потребує доопрацювання, зокрема необхідно розширити Типову кореспонденцію від 29 грудня 2015 року № 1219 щодо обліку фінансових результатів, затвердити проект змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року, доопрацювати Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28 лютого 2017 року № 307, а також розробити порядок заповнення форм річної фінансової звітності для установ державного сектору.

Список використаних джерел:

1. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання від 27 липня 2000 року № 68 / Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31 грудня 2013 року № 1203 / Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0>.
3. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29 грудня 2015 року № 1219 / Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran13#n13>.

4. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28 лютого 2017 року № 307 / Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0384-17>.
5. Проект змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://balance.ua/ua/news/all/post/obnarodovan-proekt-izmeneniy-v-npsbu-i-tipovuu-korrespondenciu-subschetov-dlya-budgetnikov>.
6. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28216.html.

Анотація. В статті досліджена методика учета фінансових результатів діяльності розпорядителів бюджетних средств, определены проблемные аспекты учетного механизма, а также обобщены направления совершенствования нормативно-правовой базы учета фінансових результатів в государственном секторе.

Ключевые слова: доходи, расходи, фінансові результати, учет, дефіцит, профіцит, фінансова отчетність, розпорядителі бюджетних средств.

Summary. The methodology of financial results accounting of budget funds managers' activity is examined. Problem aspects of the accounting mechanism are determined. The directions of normative and legal basis improvement are grounded accounting for financial results in the public sector.

Key words: income, expenses, financial results, accounting, deficit, surplus, financial reporting, budget funds administrators.