

УДК 336.13

Костюкова О. В.,*аспірант кафедри обліку та аудиту, Національного університету водного господарства та природокористування*

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

У статті розглядаються шляхи покращення бухгалтерського обліку фінансових результатів органів державного сектору (крім державних комерційних підприємств) та їхнє розкриття у фінансовій звітності в умовах гармонізації вітчизняної облікової практики до міжнародного досвіду.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансові результати, неприбуткові організації, господарські операції, резерви, кошторис, деталізація, господарська діяльність, виробнича діяльність.

The article deals with the ways of improvement of financial results accounting in public sector (except for government enterprises) and their disclosure in financial reports under conditions of domestic accounting practice harmonization with international experience.

Key words: accounting, financial results, non-profit organizations, business transactions, reserves, estimate, detailing, business activity, production activity.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки особливо гостро постають питання здійснення обліку фінансових результатів діяльності юридичних осіб. Важливою проблемою є повна неузгодженість вітчизняного обліку фінансових результатів органів державного сектору та їх складових з міжнародними обліковими принципами, яку планується усунути шляхом реформації обліку. З огляду на зазначене тема є актуальною.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розвиток тематики результатів діяльності в бухгалтерському обліку зробили українські вчені: Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, Є. В. Мних, М. Т. Білуха, В. В. Сопко, В. С. Рудницький, В. Г. Швець. Проте низка проблем у сфері обліку фінансових результатів органів державного сектору потребує подальшої розробки. Зокрема, фінансовий результат виконання кошторису,

що визначається органами державного сектору, не надає потрібної детальної інформації про надходження і витрачання коштів за напрямками діяльності та центрами відповідальності.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів діяльності органів державного сектору (крім державних комерційних підприємств).

Відповідно до мети передбачено обґрунтувати:

- можливість використання у вітчизняних умовах міжнародної практики визначення фінансових результатів органів державного сектору;

- напрями змін у визначенні складових та розкритті фінансових результатів органів державного сектору (далі – ОДС) відповідно до потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. На рис. 1 нами було розподілено ОДС та складові їх фінансових результатів (доходи та витрати) на три категорії за функціональними ознаками.

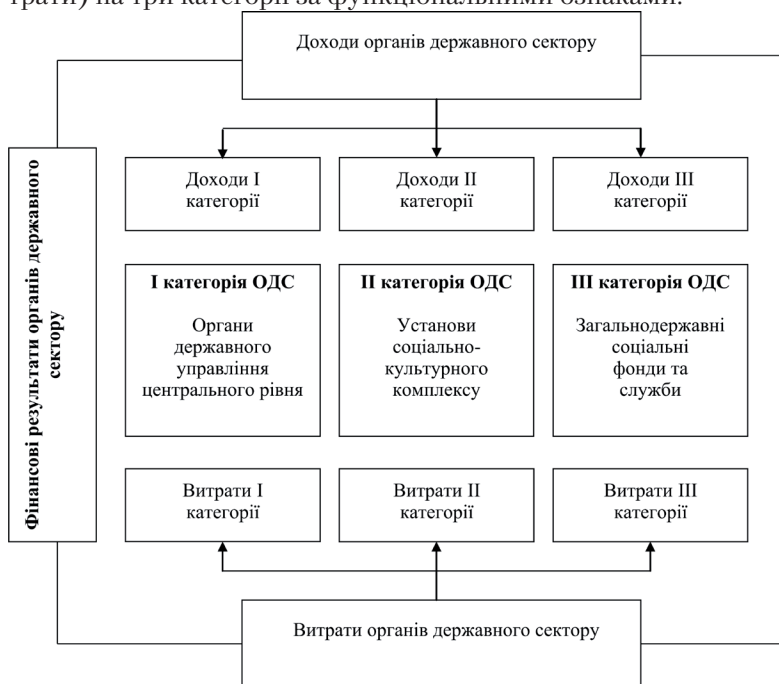


Рис. 1. Складові фінансових результатів органів державного сектору

Відповідно до ознак неприбуткових організацій [1], бюджетними установами є перша та друга категорія ОДС, які виконують відповідно функції, покладені на державу, та соціально-культурні функції. ОДС третьої категорії не можуть бути віднесені до бюджетних установ відповідно до законодавства, так як витрати на утримання працівників органів фондів загальнообов’язкового соціального страхування здійснюються не за рахунок бюджетних коштів, а за рахунок страхових внесків та інших джерел фінансування [2].

Як відомо, для ОДС, на відміну від державних комерційних підприємств (далі – ДКП), виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік, який відображається у формі № 1 “Баланс”, не є розрахунковою сумою в порядку закриття рахунків обліку доходів на суму рахунків обліку витрат. Так як ОДС I та II категорій визначають не фінансовий результат, а фінансовий результат виконання кошторису, то у ОДС сальдо за рахунком 43 “Результат виконання кошторису” на 1 січня наступного року не показує фактичні результати діяльності. Крім того, фінансовий результат складається з результатів виконання загального і спеціального фондів окремо. При використанні касового методу обліку вирахування понесених видатків з доходів, які було отримано з загального фонду, може показати лише суму невикористаних асигнувань з державного та місцевих бюджетів, тобто залишок грошових коштів на поточних рахунках ОДС у банку, а також суми видатків, що залишилися в залишках на матеріальних і розрахункових рахунках бухгалтерського обліку.

Більш достовірну та повну інформацію про бюджетні кошти і зобов’язання, можливості складання прогнозу впливу господарських операцій ОДС на фінансову стійкість забезпечить застосування принципу нарахування витрат при обліку видатків як спеціального, так і загального фонду.

Ведення обліку та складання фінансової звітності на цей момент здійснюється повністю за методом нарахування у органах Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності [3].

З метою узагальнення інформації про результати виконання бюджетів органами Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (далі – Фонду) [4] на кінець року використовується рахунок 42 “Результати виконання бюджетів”, який може бути тільки кредитовим. Він має такі субрахунки:

422 “Результати виконання бюджетів органів Фонду”;

424 “Резерви Фонду”;

425 “Інший додатковий капітал”.

Для визначення результатів виконання бюджетів призначено рахунок 422 “Результати виконання бюджетів органів Фонду”, на якому відображається збільшення або зменшення коштів соціального страхування на балансі органу Фонду за результатами бюджетного року. Результати виконання бюджетів визначаються після закінчення звітного року. У кредит субрахунку 422 “Результати виконання бюджетів органів Фонду” записуються залишки за рахунками 7 класу “Доходи”, а також кредитове сальдо за субрахунком 691 “Кошти отримані”. У дебет субрахунку 422 записуються залишки за рахунками 8 класу “Видатки”, а також дебетове сальдо за субрахунком 692 “Кошти передані”.

Зважаючи на вищесказане, діючий порядок визначення фінансових результатів ОДС не може забезпечити вичерпною інформацією всіх зацікавлених у ній користувачів у зв'язку з тим, що їхнє формування не відповідає практиці визначення фінансових результатів ОДС і ДКП передових країн світу. Перехід України до ринкових умов господарювання вимагає такої організації обліку та звітності, яка б забезпечувала надання інформації про джерела, розподіл та напрями використання фінансових ресурсів, зрозумілої не тільки фахівцям з бухгалтерського обліку державного сектору і розпорядниками бюджетних коштів (внутрішні користувачі), а й груп зовнішніх користувачів (клієнти бюджетних установ, платники податків, представники законодавчої влади, уряд та урядові організації, представники ДКРС, кредитори, дійсні та потенційні інвестори, представники засобів масової інформації).

Перш за все, для забезпечення запитів усіх груп користувачів облікової інформації без обмеження їхніх інтересів, облік і представлення у звітності фінансових результатів діяльності варто здійснювати з різними ступенями деталізації. Питання про те, що від рівня організації управлінського обліку залежать фінансові результати діяльності, давно зацікавило дослідників. Ми погоджуємося із професором Р. Т. Джогою [5, с.36], що при реформуванні бухгалтерського обліку важливим методичним підходом є визначення сутності і значення управлінського обліку в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ. Сьогодні управлінський облік не тільки не регламентується, а й не передбачається Планом рахунків бюджетних установ (на відміну від Плану рахунків з обліку виконання

бюджету). Водночас, у великих бюджетних установах система управління ускладнюється, і без надійного інформаційного забезпечення ці системи стають некерованими. Виникає потреба в отриманні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами (відділеннями, факультетами, науковими підрозділами тощо).

Забезпечення деталізованого аналітичного обліку за рахунком розширення окремих балансових рахунків аналітичними ознаками до третього порядку досягається при використанні модуля “Парус-Бухгалтерія” автоматизованої системи “Парус-Бюджет” для бюджетних установ і організацій.

Проведені дослідження наявної методики відображення в обліку коштів спеціального фонду дозволили зробити висновок, що План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [6] має недоліки, які змушують запропонувати низку аналітичних субрахунків для більш точного й повного відображення виконання кошторису доходів і видатків по окремих коштах спеціального фонду, та представлення фінансових результатів діяльності ОДС I та II категорії. Перш за все, ми пропонуємо змінити назву рахунку 43 “Результати виконання кошторису” на “Чистий надлишок/дефіцит” та доповнити його субрахунком 433 “Результати надзвичайних подій”, що дозволить визначати за даними обліку напрямки та розміри результатів звичайної діяльності та надзвичайних подій.

З метою деталізації результатів виконання кошторису за спеціальним фондом рекомендуємо ввести аналітичні субрахунки до субрахунку 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом” за основними напрямками формування доходів і витрат спеціального фонду:

432.1 “Результати основної діяльності” – для порівняння доходів/видатків спеціального фонду (даних обліку за рахунками 71 і 81) за результатами року;

432.2 “Результати господарської та виробничої діяльності” – для визначення результатів господарської та виробничої діяльності (інформації за рахунками 72 і субрахунках 821.1, 821.2, 822.1) за результатами року;

432.3 “Результати іншої звичайної діяльності” – для зіставлення інших власних доходів за спеціальним фондом та видатків за іншими джерелами власних доходів (даних обліку за рахунками 73 і 83) за результатами року.

На наш погляд, фінансові результати діяльності ОДС I та II категорії слід представляти в такому розрізі:

– фінансовий результат для зовнішніх користувачів, який

знаходить своє відображення у підготовці й представленні відкритої фінансової звітності (рахунки 431, 432 і 433 з субрахунками 1-го порядку);

– узагальнений результат виконання кошторису доходів і видатків для контролю за виконанням цього планового документа (рахунки 431,432);

– фінансовий результат з виведенням його у розрізі структурних підрозділів (для головного розпорядника коштів), джерел покриття витрат, видів послуг чи продукції, напрямів використання коштів, призначений для цілей ефективного управління діяльністю ОДС (рахунки 431, 432 і 433 до субрахунку 3-го порядку).

Також варто наголосити на необхідності введення додаткових рядків до форми № 1 з метою повнішого розкриття у звітності результату виконання кошторису за напрямками формування доходів і витрат спеціального фонду та доходів від надзвичайних подій: рядків 361 “Результати основної діяльності”, 362 “Результати господарської та виробничої діяльності”, 363 “Результати іншої звичайної діяльності”, 370 “Результати надзвичайних подій”. З нашого погляду, назву ф.№9 “Звіт про результати фінансової діяльності” слід змінити на “Звіт про фінансові результати”, оскільки у національній практиці обліку підприємств і організацій результати фінансової діяльності відображають тільки дохід/втрати від участі в капіталі та інші фінансові доходи/витрати. Стратегічно важливим ОДС, діяльність яких суттєво впливає на якість життя, надання йому послуг, пов’язаних із задоволенням базових потреб населення, або виконанням пріоритетних напрямів діяльності уряду, пропонуємо подавати додаткову інформацію для того, щоб допомогти користувачам оцінити результати діяльності установи та її управління активами, а також прийняти рішення про розподіл ресурсів.

Узагальнюючи вищесказане, можна дійти таких **висновків**. Ведення обліку та розкриття фінансового результату ОДС із запропонованою деталізацією не лише надасть прозорості фінансовій звітності про виконання кошторису, а й дозволить здійснювати оперативне управління видатками і витратами на відомчому рівні, проводити аналіз ефективності всіх напрямів діяльності бюджетної установи, дати оцінку ефективності роботи розпорядника бюджетних коштів в управлінні її діяльністю та знайти резерви для підвищення цих показників.

Література

1. Порядок визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій). Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 03.07.2000 р. – № 355.

2. Роз'яснення щодо здійснення окремих витрат за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Затверджено постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 04.03.2004 р. – № 24.

3. Наказ виконавчої дирекції Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності „Про облікову політику в органах Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності” від 10.01.2008 р. – № I-ос.

4. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в органах Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Затверджено постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.12.2003 р. – № 125.

5. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 26-36.

6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України від 10 грудня 1999 р. – № 114.