Тема 10. Фінансовий результат: облік та звітність

1. Особливості виконання кошторису бюджетних установ.
2. Облік фінансового результату.
3. Відображення фінансового результату в звітності.

1. Основне правило діяльності бюджетних установ: установа укладає договори, оплачує товари, роботи, послуги тощо виключно в межах бюджетних асигнувань, які затверджені кошторисом, планом асигнувань загального фонду бюджету, планом спеціального фонду тощо. Виконуючи кошторис, установа не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету.

Видатки вона проводить для:

- забезпечення своєї діяльності, виконання пріоритетних заходів;
- погашення зареєстрованих у органі Казначейства зобов'язань минулих періодів, які містив кошторис бюджетної установи на минулий рік.

Спецфонд не є винятком. За спеціальним фондом бюджету установа бере бюджетні зобов'язання виключно в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду з урахуванням залишку коштів на початок бюджетного року. Виконуючи кошторис, бюджетна установа повинна прагнути до зменшення суми заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та не допускати утворення у поточному році нової суми заборгованості.

Установа не виконує кошторис у періоди, коли:

1) Затверджено розпис бюджету, але не затверджено кошторис. Після затвердження розпису державного чи відповідного місцевого бюджету кошторис бюджетної установи слід затвердити протягом 30 календарних днів. До його затвердження видатки установи провадять згідно з проектами кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, які обов'язково підписує керівник установи та головний бухгалтер.

Після сплину цього часу видатки установи провадитимуть виключно на підставі таких документів (звичайно ж — затверджених):

- кошторису бюджетної установи; плану асигнувань загального фонду бюджету;
- плану спеціального фонду тощо.

Це контролюватимуть органи Казначейства під час реєстрації бюджетних юридичних і фінансових зобов'язань, проведення платежів.

У разі незатвердження кошторису після сплину цього часу установі заборонено провадити діяльність. Проведення окреслених платежів у цей період обов'язково перевіряють органи державного фінансового контролю під час проведення ревізій.

2) Не затверджено розпис бюджету. Бувають випадки, коли бюджетний розпис на бюджетний рік не затверджено в установлений БК строк. Мінфін

або місцеві фінансові органи складають тимчасовий розпис бюджету на І квартал, а установа — тимчасовий індивідуальний кошторис бюджетної установи, який затверджує її керівник.Усі видатки провадяться на підставі цього документа. Після затвердження відповідного бюджетного розпису установа складає кошторис, у якому враховує обсяги видатків, які вона провадила за тимчасовим індивідуальним кошторисом. Далі підставою для здійснення діяльності установи є затверджені кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду тощо.

3) До розпису та/або кошторису внесені зміни. Якщо кошторис бюджетної установи за деякими показниками змінено, під час виконання кошторису слід дотримуватись його показників з урахуванням змін. Зміни уносять відповідними довідками.

Передумови для внесення змін виникають, коли:

- бюджетні асигнування перерозподілять у розрізі КЕКВ у межах загального обсягу бюджетних призначень (окремо за загальним і спеціальним фондами);

- бюджетні призначення передають від одного головного розпорядника до іншого;

- бюджетні призначення зменшують головному розпоряднику на суму витрачених не за цільовим призначенням коштів;

- у межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника (окремо за загальним та спеціальним фондами) видатки перерозподіляють за бюджетними програмами або збільшують видатки розвитку за рахунок зменшення інших видатків;

- видатки бюджету перерозподіляють на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями;

- нерозподілені бюджетні призначення передають на визначену мету між головними розпорядниками;

- річні видатки бюджету скорочують за рахунок коштів загального фонду; внесені зміни до держбюджету чи місцевого бюджету;

- видатки бюджету збільшують за рахунок перевищення обсягу власних надходжень спеціального фонду з урахуванням їх залишків на початок року.

Якщо загальний обсяг фактичних надходжень до спеціального фонду разом з сумою залишку коштів на початок року більший, ніж надходження, які визначає кошторис бюджетної установи, до останнього обов’язково уносять зміни за спеціальним фондом. При цьому уточнений обсяг видатків за спеціальним фондом дорівнює сумі уточненого обсягу доходів і залишку коштів на початок року.

Підставою для внесення змін до кошторису за спеціальним фондом (власні надходження) є:

- довідка органу Казначейства про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки;

- довідка про зміни в кошторис бюджетної установи;

- зведення показників спеціального фонду кошторису без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету.

Копію довідки про зміни до кошторису за спеціальним фондом (власні надходження) установа завіряє у органі Казначейства, після чого передає її до головного розпорядника. Якщо фактичний обсяг власних надходжень з урахуванням залишку на початок року менший, ніж плановані показники, які враховує кошторис бюджетної установи за спеціальним фондом, установа обов'язково вносить зміни до кошторису за спеціальним фондом та зведення показників спеціального фонду кошторису. При цьому зменшує обсяг надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання кошторису за спеціальним фондом поточному бюджетному періоді. Ці зміни слід внести не пізніше ніж за три тижні до кінця бюджетного року.

Виконуючи кошторис, установа обов'язково складає бюджетну звітність за бюджетними програмами у розрізі загального і спеціального фондів. У цій звітності планові показники, що містить кошторис бюджетної установи за спеціальним фондом, відображають з урахуванням внесених змін до кошторисів. Вони обов'язково мають відповідати даним обліку, які веде орган Казначейства.

Кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, план використання бюджетних коштів, помісячний план використання бюджетних коштів виконують наростаючим підсумком. Тому у звітності установи та обліку органів Казначейства усі показники, що містить кошторис бюджетної установи, відображають також наростаючим підсумком.

2. Головним фінансовим підсумком діяльності бюджетної установи є показник фінрезультату. Тому формування інформації про фінрезультат діяльності, забезпечення відкритості облікових процесів та прозорості консолідації інформації про господарську діяльність бюджетних установ на рівні держави.є одним з основних завдань бухобліку.

Суб'єкти держсектора визначають фінансові результати наприкінці звітного періоду, тобто підбивають підсумки в кінці кожного кварталу та в кінці звітного року. Результат виконання кошторису є фінрезультатом бюджетної установи за звітний період, який відображається у формах фінзвітності, а саме: Баланс **(форма № 1-дс)**, Звіт про фінансові результати **(форма № 2-дс)**. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі затверджено постановою КМУ від 28.02.17 р. № 307.

Під час заповнення зазначених форм усі доходи, отримані на виконання кошторису, а також усі фактичні видатки та витрати розпорядників бюджетних коштів, проведені у звітному році, підсумковими оборотами в кінці звітного періоду списуються на результат виконання кошторису.

Процес визначення фінрезультату виконання кошторису доходів і видатків установи можна поділити на два етапи:

1) визначення переліку субрахунків бухобліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року;

2) відображення фінрезультату у фінзвітності установи, звіряння та аналіз цього показника за даними інших форм звітності.

Закриттю заключними оборотами підлягають залишки субрахунків бухобліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати».

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку фінрезультатів розпорядників бюджетних коштів передбачено рахунок 55 «Фінансовий результат», який призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектора.

У Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, визначено, що за кредитом цього рахунка ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно до нарахованої амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінрезультатів, суми фінрезультатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінрезультатів виконання держбюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

За дебетом рахунка ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат тавіднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінрезультатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінрезультатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки:

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» – ведеться облік фінрезультатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами);

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

Ці субрахунки є активно-пасивними. Залишок на них може бути дебетовим або кредитовим, однак він завжди відображається в Пасиві Балансу.

Окрім Плану рахунків № 1203 та Порядку № 1219 методику обліку закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінрезультатів прописано в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженій Наказом № 1219, а також у проекті наказу Мінфіну від 12.04.17р. щодо змін до цієї Типової кореспонденції. У зазначених нормативних документах визначено, які операції потребують закриття рахунків та виведення фінрезультату в кінці звітного періоду.

Так, закриття рахунків доходів здійснюється наступним чином:

Дт 7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511

Кт 5511

Закриття рахунків витрат здійснюється наступним чином:

Дт 5511

Кт 8011 (8111), 8012 (8112), 8013 (8113),8014 (8114), 8115, 82, 8311, 8411, 8511, 8521

У кінці звітних періодів потрібно контролювати залишки за рахунками дебіторської та кредиторської заборгованостей, строк позовної давності яких уже минув, і в обліку таку заборгованість закривати на фінансові результати:

1) Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності:

Дт 5512

Кт 2113, 2115, 2117

2) Закриття рахунка 5512 в кінці звітного періоду на суму дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності:

Дт 5511

Кт 5512

3) Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт 2113, 2115, 2117

Кт 5512

4) Закриття рахунка 5512 в кінці звітного періоду на суму дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт 5512

Кт 5511

5) Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт 6412

Кт 5512

6) Закриття рахунка 5512 в кінці звітного періоду на суму депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт 5512

Кт 5511

До початку складання квартальної та річної фінзвітності слід також перевірити, чи проведено в бухобліку операції з віднесення до накопичених фінрезультатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів (далі – ОЗ, НА), які були придбані або безоплатно отримані за операціями із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності, у разі їх списання, а також операції із закриття рахунків накопичених фінрезультатів. Також потрібно віднести до накопичених фін результатів списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством:

1) Віднесення до накопичених фінрезультатів первісної вартості ОЗ, НА, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні:

Дт 51

Кт 5512

2) Закриття рахунка 5512 в кінці звітного періоду на суму первісної вартості ОЗ, НА, які були придбані або безоплатно отримані за операціями із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні

Дт 5512

Кт 5511

3) Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередніх звітних роках, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством:

Дт 5512

Кт 15, 18

4) Закриття рахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» в кінці звітного періоду на суму списання запасів:

Дт 5511

Кт 5512

Також не повинно бути залишку на рахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» у разі їх вибуття, оскільки результати переоцінки активів наприкінці звітного 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 ОЗ та НА у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об’єктів ОЗ та НА):

1) Віднесено до результатів виконання кошторису суми дооцінки (уцінки) об'єкта ОЗ під час його вибуття:

Дт 5311

Кт 5512

2) Закриття рахунка 5512 в кінці звітного періоду на суму визначеної дооцінки об'єкта ОЗ у разі його вибуття:

Дт 5512

Кт 5511

3) Віднесено до результатів виконання кошторису суми дооцінки (уцінки) об'єкта НА під час його вибуття:

Дт 5311

Кт 5512

4) Закриття рахунка 5512 в кінці звітного періоду на суму визначеної дооцінки об'єкта НА під час його вибуття:

Дт 5512

Кт 5511

У кінці звітного періоду також потрібно закрити рахунки витрат на суму нарахованого зносу на ОЗ, які отримано або передано безоплатно за операціями із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності, та суми накопиченої амортизації на НА, отримані або передані безоплатно від суб’єктів держсектора:

1) Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на ОЗ, отримані безоплатно за операціями із внутрішнього переміщення:

Дт 5511, 5512

Кт 8014, 8114

2) Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на ОЗ, які безоплатно передано за операціями із внутрішнього переміщення:

Дт 8014, 8114

Кт 5511, 5512

3) Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на НА, отримані безоплатно від суб'єктів держсектора:

Дт 5511, 5512

Кт 8014, 8114

4) Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на НА, безоплатно передані суб'єктам держсектора:

Дт 8014, 8114

Кт 5511, 5512

Результат виконання кошторису зазвичай визначається в кінці звітного періоду, але можливі випадки, коли в поточному періоді потрібно коригувати його на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об’єкта ОЗ, НА відповідно до вимог НП(С)БОДС:

1) Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об’єкта ОЗ, НА:

Дт 5512

Кт 54

2) Закриття рахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» в кінці звітного періоду на суму поточних витрат скоригованого результату виконання кошторису:

Дт 5511

Кт 5512

Завершальним етапом визначення фінрезультатів є розрахунок дефіциту або профіциту, який визначається як різниця між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період (при цьому обов’язково потрібно врахувати фінрезультат попередніх звітних періодів) та віднесення їх сум до накопичених фінрезультатів. Згідно з Типовою кореспонденцією облік віднесення сум дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів:

Дт 5511

Кт 5512

2) Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фін результатів:

Дт 5512

Кт 5511

Бухгалтерські проведення щодо виведення фінрезультату слід відображати в **Меморіальному ордері типової форми № 274 (бюджет)** та в **книзі «Журнал-Головна» типової форми № 308 (бюджет)** згідно з Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою наказом Держказначейства від 27.07.2000 р. № 68.

Після цього виводять нові залишки за субрахунками станом на кінець звітного періоду. Після закриття рахунків і виведення залишків формується фінансова звітність.

3. Інформація щодо фінрезультатів виконання кошторису розпорядників бюджетних коштів відображається у фінзвітності бюджетних установ, а саме у формах № 1-дс «Баланс» та № 2-дс «Звіт про фінансові результати» (додатки 1 і 2 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»).

Оскільки рахунки бухобліку, на яких відображаються фінрезультати розпорядників бюджетних коштів, є активно-пасивними, то сальдо субрахунків 5511 та 5512 може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Відповідно фінрезультат виконання кошторису може узагальнюватися у вигляді профіциту чи дефіциту.

Профіцит виникає в разі, якщо доходи перевищують витрати у звітному періоді, а дефіцит – навпаки, коли витрати є більшими за доходи. Якщо за результатами виконання кошторису за звітний період виникає дефіцит, то у звітності до підсумку береться від'ємне значення.

Інформація про фінрезультати узагальнюється у фінзвітності, а саме в рядку 1420 «Фінансовий результат» розд. І «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву форми № 1-дс «Баланс».

Відповідно до Порядку № 307 у рядку 1420 відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів.

Сума фінрезультату відображається у фінзвітності в цілих гривнях. Для цього показник фінрезультату заокруглюють до цілих чисел. Фінрезультати у формі № 1-дс показуються у розрізі звітного та попереднього періоду. У графі 3 відображаються фінрезультати на початок звітного періоду, тобто за попередній звітний період, а у графі 4 наводяться суми фінрезультатів, визначених у кінці звітного періоду.

Якщо у звітному періоді не виникло ніякого фінрезультату, тобто доходи дорівнюють витратам, то під час складання квартальної звітності у графу 4 рядка 1420 переносять ті самі показники, що зазначені у графі 3.

Фінрезультати за звітний період у формі № 1-дс «Баланс» відображаються наступним чином: у рядок 1420 «Фінансовий результат» переноситься сальдосубрахунка 5511. Таким чином відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів.

Сума у графі 4 рядка 1420 «Фінансовий результат» форми № 1-дс має відповідати значенню графи 3 рядка 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» форми № 2-дс.

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

Фінансові результати за звітний період у формі № 2-дс відображаються так: у статті «Профіцит/дефіцит за звітний період» рядок 2390 переноситься сальдо субрахунку 5511, яке розраховується як різниця між доходами та витратами.