

УДК 657.22

Осадча О.О., к.е.н. (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Виокремлено класифікацію суб'єктів державного сектора економіки України. Обґрунтовано підходи щодо обліку доходів та витрат в розрізі підприємницької та непідприємницької діяльності.

The classification of entities of state sector of economy of Ukraine is outlined. Approaches of accounting of revenues and expenditures in terms of business and non-business activities are substantiated.

В економічній системі будь-якої країни незалежно від рівня її розвитку, політичного устрою та географічного розміщення існує державний сектор. З останньої третини минулого століття спостерігається посилення ролі держави в сучасних постіндустріальних країнах. Частка державних витрат у ВВП розвинених країн світу (США, Великобританії, Франції, Німеччини, Італії та інших країн ЄС, Японії, Південної Кореї) складає від 30% до 40%.

Державний сектор економіки України також є специфічною структурною системою макроекономічного регулювання. Він представлений значною кількістю суб'єктів господарювання – від бюджетних установ до змішаних акціонерних товариств з різними частками державної власності.

Проблеми обліку в бюджетних установах, державних та приватних підприємствах, неприбуткових організаціях розглянуто у працях багатьох українських вчених-обліковців: М.В. Кужельного, В.В. Сопка, В.С. Рудницького, Б.І. Валуєва, З.В. Гуцайлюка, С.В. Свірко, Ю.А. Кузьмінського, Л.Г. Ловінської, В.П. Завгороднього, Є.В. Калюги, Я.Д. Крупки, С.О. Левицької, П.Й. Атамаса, Л.М. Кіндрацької, Є.В. Мниха, Ф.Ф. Бутинця та інших.

Однак, у працях вищезазначених авторів особливості бухгалтерського обліку досліджуються лише у межах окремих суб'єктів державного сектора відповідно до особливостей їх організаційно-правової форми. Потребують подальшого вивчення і систематизації питання формування та обліку фінансових результатів у розрізі підприємницької та непідприємницької діяльності для різних видів суб'єктів державного сектору економіки України.

Метою даної статті є визначення організаційно-економічних і методичних основ відображення фінансових результатів підприємницької та непідприємницької діяльності вітчизняних суб'єктів державного сектора економіки

на рахунках бухгалтерського обліку та у формах звітності з метою обґрунтування підходів щодо їх уніфікації на етапі активних економічних реформ.

Згідно **Господарського кодексу України** суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [1, ст. 22].

Класифікацію суб'єктів державного сектора відображено на рисунку.



Рисунок. Суб'єкти державного сектора економіки України згідно Господарського кодексу України

Суб'єкти державного сектора (СДС) можуть займатися різними видами економічної діяльності: сільським господарством, мисливством, лісовим господарством, рибальством, рибництвом, промисловістю, будівництвом, торгівлею, готельно-ресторанною діяльністю, транспортними послугами, послугами зв'язку, фінансовою діяльністю, операціями з нерухомим майном, орендою, інжинірингом та наданням послуг підприємцям, освітою, охороною

здоров'я, наданням соціальної допомоги, наданням комунальних та індивідуальних послуг, діяльністю у сфері культури та спорту [3]. Відтак, суб'єкти державного сектора економіки України *можуть здійснювати як невідприємницьку діяльність, реалізуючи державні соціально-економічні проекти (напрямки), так і підприємницьку діяльність (отримувати прибуток)*, що закріплено Господарським кодексом України.

Господарським кодексом зазначено, що такі юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та в інших формах, встановлених законом [4].

Товариством є організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві. Товариства, в свою чергу, поділяються на:

- **підприємницькі**, що здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками;
- **непідприємницькі**, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками.

Установа – це організація, створена однією або кількома особами, що не беруть участі в управлінні нею, шляхом об'єднання їхнього майна для досягнення мети, визначеної засновниками, за рахунок цього майна [4, ст. 83-86].

Зазначимо, що непідприємницькі товариства та бюджетні установи можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом, і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню.

Метою здійснення підприємницької діяльності суб'єктами державного сектора є досягнення фінансового результату у формі прибутку. Теорія та практика бухгалтерського обліку в Україні дозволяє виокремити дві основні концепції відображення прибутку.

Перша концепція пов'язана із відображенням показників фінансових результатів по затвердженому національними положеннями бухгалтерського обліку алгоритму їх формування. Згідно даної концепції визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (або збитку) звітного періоду. Для цього в бухгалтерському обліку передбачається послідовне вирахування витрат від отриманих доходів.

За іншою концепцією, яка набуває все більшого поширення в останні роки, прибуток в обліку відображається таким чином, щоб відповідати моделям прийняття рішень власників, інвесторів і кредиторів. При цьому порядок формування прибутку є варіативним залежно від особливостей управлінського обліку підприємства. Друга модель застосовується вітчизняними суб'єктами з числа СДС, на жаль, досить обмежено – переважно у випадку впровадження ними управлінського обліку, зокрема для внутрішньогосподарського обліку за центрами відповідальності.

Фінансові результати як об'єкт бухгалтерського обліку розглядаються у сукупності формуючих складових – доходів і витрат за різними класифікаційними ознаками. Розглянемо зміст економічної категорії «витрати».

У ПБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та ПБО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» вказано, що **витрати** – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками [5; 6]. У діяльності бюджетних установ поряд із поняттям «витрати» застосовується категорія «**видатки**» – державні платежі, що не підлягають поверненню.

Для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їхніх наслідків для державних підприємств, господарських товариств, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50%, державних господарських об'єднань та державних холдингових компаній використовуються рахунки **класу 9 «Витрати діяльності»** Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати» [7].

У бюджетних установах для обліку фактичних видатків, витрат та касових видатків сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів застосовують **клас 8 «Витрати»** Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [8].

Облік видатків з бюджету ведеться на рахунку 80 «Видатки із загального фонду» з розподілом на субрахунки: 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи»; 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи». Видатки бюджетних коштів проводяться відповідно до затвердженого кошторису. У кінці року фактичні видатки списуються з кредиту субрахунків 801, 802 у дебет субрахунку 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом». При цьому методика обліку передбачає одночасне застосування як касового методу обліку видатків (в періоді їх фінансування), так і фактичного – в періоді їх понесення.

Облік фактичних видатків за рахунок спеціального фонду згідно з кошторисами ведеться на рахунку 81 «Видатки спеціального фонду», який розподіляється на субрахунки: 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»; 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»; 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» (в тому числі видатки спецкоштів бюджету).

Для обліку витрат на виробництво призначено рахунок 82 «Виробничі витрати», що розподіляється на субрахунки: 821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень»; 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських гос-

подарств»; 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами»; 824 «Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв»; 825 «Витрати на заготівлю і переробку матеріалів»; 826 «Видатки до розподілу». Методика обліку таких витрат цілком відповідає обліку витрат діяльності підприємств – витрати визнаються в періоді їх понесення, що оцінюється як зменшення економічної вигоди.

З точки зору економічної теорії **дохід** – це грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [9, С. 363]. На даний час потреба в розширенні діяльності на заходах самофінансування обумовлює необхідність обґрунтування уніфікованих підходів до обліку таких доходів.

За національними стандартами бухгалтерського обліку **доходом** вважається: 1. збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, крім зростання капіталу за рахунок внесків власників [10]; 2. збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [11]. Аналогічне визначення надається у нормативних документах, які регулюють державний сектор: **доходи** – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [6].

Державні підприємства, господарські товариства, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50%, державні господарські об'єднання та державні холдингові компанії для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій використовують рахунки класу 7 «Доходи».

На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», впродовж звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати». На рахунку 76 «Страхові платежі» узагальнюється інформація про надходження страхових платежів та їх повернення страхувальникам, із щомісячним віднесенням всієї різниці на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [7]. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» доходи визнаються залежно від характеру операції (таблиця). В більшості випадків методи визнання таких доходів за принципами національних облікових положень уніфіковано з принципами податкового обліку чинного Податкового кодексу.

Методика обліку основних доходів підприємств-суб'єктів державного сектору економіки України

№ з/п	Вид доходу	Умови визнання	Кореспонденція рахунків
1	2	3	4
1.	Дохід від реалізації товарно-матеріальних цінностей.	Момент передачі власності.	Д _т 36, 30, 31, 681 – К _т 701,702,703, 712
2.	Дохід від надання послуг та виконання робіт.	Дата складання акту, що підтверджує завершеність операції (якщо операція довгострокова, передбачається поетапне виконання – дохід визнається відповідно до ступеня завершеності робіт).	Д _т 36, 30, 31, 681 – К _т 703
3.	Дохід від коштів цільового фінансування	1) в періоді та пропорційно сумі понесених витрат, пов'язаних з фінансуванням; 2) в розмірі амортизації необоротних активів, придбаних за цільові кошти; 3) якщо витрати вже понесенні – в періоді отриманих цільових коштів.	Д _т 311 – К _т 48 Д _т 48 – К _т 718
4.	В разі продажу товарів за договором комісії	Дата продажу товарів, що належать комітенту, визначена в звіті комісонера.	Д _т 301, 311, 361, 681 – К _т 703
5.	В разі здійснення торгівлі товарами або послугами, що із застосуванням автоматів	Дата вилучення з таких автоматів грошової виручки.	Д _т 301 – К _т 701-703 Д _т 331 – К _т 301
6.	При торгівлі ТМЦ, послугами, з використанням карток, чеків.	Дата оформлення відповідного рахунку.	Д _т 361 – К _т 701-703, 712
7.	Проведення кредитно-депозитних операцій.	Дата визнання відсотків.	Д _т 373 – К _т 719
8.	Безповоротна фінансова допомога, безоплатне отримання ТМЦ	Дата фактичного отримання коштів/ТМЦ.	1) безоплатно отримані: оборотні активи Д _т 30,31,20... - К _т 718; 2) необоротні активи: Д _т 10,11,12 - К _т 424.
9.	Отримання орендних (лізингових) платежів.	Дата нарахування платежів оренди відповідно до укладених угод оренди.	Д _т 373 – К _т 713

Деяке інше трактування та методи обліку мають доходи бюджетних установ.

Вітчизняні бюджетні установи здійснюють діяльність в основному на умовах державної підтримки: не мають власних оборотних коштів і покривають витрати/видатки за рахунок бюджетних асигнувань та спецкоштів.

До складу доходів загального фонду відносять асигнування з державного і місцевого бюджетів на видатки установи та інші заходи, до складу спеціального – власні надходження, зокрема спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження, субвенції, одержані з бюджетів іншого рівня, та інші доходи спеціального фонду.

Доходи бюджетної установи, які вона отримує за рахунок загального і спеціального фондів бюджету обліковуються у класі 7 «Доходи» на рахунках:

70 «Доходи загального фонду»;

71 «Доходи спеціального фонду»;

72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт»;

74 «Інші доходи» [8].

Логічним є визнання доходу від таких надходжень *в період оцінки їхньої економічної вигоди, тобто в періоді понесених витрат*, пов'язаних з цільовими коштами на суму таких витрат, що не суперечить П(С)БО 15 та характерно для цільових коштів, які отримують підприємства [11].

Для бюджетних цільових коштів вітчизняних бюджетних установ методика обліку передбачає інші, ніж для підприємств, підходи: *повною невідповідністю* міжнародній обліковій практиці є визнання бюджетних коштів доходами в момент їхнього надходження на реєстраційний рахунок. Щодо доходів, отриманих бюджетними установами в результаті здійснення госпрозрахункової операції (власні надходження), то вони визнаються доходами в період їхнього нарахування, якщо є впевненість в надходженні економічних вигод або потенціалу корисності [11].

Логічним є визнання доходу від таких надходжень *в період оцінки їхньої економічної вигоди, тобто в період понесених витрат*, пов'язаних з цільовими коштами, на суму таких витрат, що не суперечить П(С)БО 15 та характерно для бюджетних цільових коштів, які отримують підприємства [11].

Розкриті облікові методи для бюджетних установ практично «несумісні» з економічним змістом поняття «дохід».

Розбіжність в методиках обліку доходів та витрат СДС на даний час унеможливує проведення контролю та аналізу за власними надходженнями та отриманими бюджетними коштами в діяльності зазначених юридичних осіб.

Безперечно, такі відмінності у визнанні доходів та витрат суб'єктів державного сектору економіки України обумовлені специфікою їх організаційно-правової форми. На нашу думку, одним із критеріїв уніфікації визнання доходів (витрат) є принцип отримання (втрати) ними за документально підтвердженою достовірною оцінкою:

✓ для державних підприємств, господарських товариств, господарських об'єднань та холдингових компаній – економічної вигоди;

✓ для бюджетних установ (що зареєстровані як неприбуткові організації) – потенційної соціально-економічної вигоди.

При цьому, бюджетні установи повинні здійснювати відокремлений облік неприбуткової діяльності в частині операцій підприємницького та непідприємницького характеру з урахуванням різної методики їх оцінки та нарахування.

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (з чинними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
2. Про холдингові компанії в Україні : Закон України від 15.03.2006 № 3528-IV (з чинними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>.
3. Методика визначення питомої ваги державного сектору в економіці : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державного комітету статистики України, Фонду державного майна України 04.11.2003 N 307/375/1963. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1068-03>.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (з чинними змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=435-15>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 N 1541 (z0103-10, za103-10). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 р. за N 95/18833 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0095-11>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за №291 (з чинними змінами і доповненнями).
8. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999р. за №114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.
9. Економічна енциклопедія: утрьох томах. [Текст] / [редкол. : С. В. Мочерний (відп.ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – Т.1. – 864 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" : Наказ Міністерства фінансів України 31.03.99 N 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

Рецензент: к.е.н., доцент Іванченко А.М. (НУВГП)