

Прядка Н.М.,  
аспірант,

Кіровоградський національний технічний університет

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ СТОСОВНО НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЛЯ ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

**Анотація.** У статті розглянуто умови формування облікової інформації стосовно нефінансових активів та її перенесення до звітності установ сектору державного управління в контексті нормативних документів національного та зарубіжного бухгалтерського обліку. Проведено порівняльний аналіз її віднесення в частині складових нефінансових активів, та запропоновано критерії формування інформації для обліку та звітності. У роботі висвітлено необхідність і доцільність проведення наукових досліджень умов формування інформаційних потоків щодо нефінансових активів у бухгалтерському обліку установ сектору державного управління, а також трансформації облікової інформації в звітність. При цьому основна увага зосереджена на порівнянні деяких аспектів віднесення даних до бухгалтерського обліку та виокремлення з нього звітної інформації суб'єктів державного сектору. Статтю присвячено питанню відповідності, зіставленості та простоти формування звітності на базі облікової інформації в частині, що стосується нефінансових активів, що забезпечується оновленням законодавчого простору.

**Ключові слова:** облік нефінансових активів, нефінансові активи в звітності, установи сектору державного управління, складові нефінансових активів.

**Постановка проблеми.** Фінансова звітність в бухгалтерському обліку установ сектору державного управління займає виключно важливу позицію, оскільки як в практичній так і теоретичній площині вона є одним із першоджерельних елементів специфічної інформаційної системи забезпечення управління для прийняття рішень та інвестування. Існування прямого зв'язку між посиленням економічної боротьби, ринкових відносин та інформацією у фінансовій звітності забезпечує постійну актуальність та потребу суспільства в такій інформації. З точки зору економічної теорії Кондратков Н.П. зазначає: «фінансовий результат – один із найважливіших показників діяльності підприємств, що відображає зміну власного капіталу за визначений період у результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства» [2, с. 516].

На сьогодні особливо наголошується на проведенні змін у бухгалтерському обліку та визначенні фінансових результатів бюджетних установ. Та такі зміни не переосмислюють роль та первісне бачення фінансової звітності, вони направлені на узгодження інтересів та інформаційного навантаження, яке очікують учасники економічного життя.

Звернення до історії виникнення та розвитку фінансової звітності свідчить про розбіжність у періодах в контексті розвитку трактування поняття «фінансова звітність». Так у Древньому Єгипті на папірусі складалась звіти про рух цінностей біля 4000 років до н.е., це період коли почалася реєстрація господарських операцій. Також у Древній Греції звіти подавалися періодично та мали суворі вимоги до подання, контро-

лювалися, оприлюднювалися. В теперішній час в Податковому кодексі України такі поняття як «фінансовий результат» та «прибуток» ототожені, та статтею 134 визначено як такий: «який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135-137 цього Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі статтями 138-143 цього Кодексу, з урахуванням правил, встановлених статтею 152 цього Кодексу» [9]. У фінансовому результаті, відображеному у фінансовій звітності, вчені вбачають: «зменшення чи приріст вартості власного капіталу в результаті діяльності за звітний період, або різницю між доходами та витратами» [1, с. 524].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Перегляд публікацій вчених-обліковців свідчить про наявний інтерес в науковій діяльності у сфері бухгалтерського обліку установ сектору державного управління. Серед вагомих публікацій відзначимо оприлюднені дослідження наступних авторів: Бандура Д.Л., Грабова Н.М., Дорошенко О.О., Дрозд І.К., Завгородній В.П., Корягін М.В., Лемішовський В.І., Марочкіна А.М., Сушко Н.І., Свірко С.В., Чабанова Н.В., Шарманська В.М. та ін. Тенденція збільшення зацікавленості даною темою диктується прагненням спрощення взаємовідносин зі світовою спільнотою, що супроводжується прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. В результаті облік отримав безліч оновлень, і не лише в термінах, а й об'єктах бухгалтерського обліку, одним з яких вважаємо нефінансові активи установ сектору державного управління.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Одним з обговорюваних питань є фінансові звіти, їх формування, змістовне навантаження, обґрунтування. Останнім часом періодичних змін потерпає фінансова звітність установ сектору державного управління, нововведення забезпечують необхідність проведення досліджень в зазначеному аспекті бухгалтерського обліку, та визначають актуальність даної теми. Унікальна роль фінансової звітності в бухгалтерському та управлінському обліку гарантує їй незмінний інтерес з боку дослідників. В той же час необхідність модернізації інформаційно-аналітичного забезпечення спричинене схваленням Стратегії модернізації системи управління державними фінансами [11]. Таким чином потреба в дослідженнях стосовно даного питання має першочергове значення. Зацікавленість науковцями та результати їх досліджень вагомі, та об'єкт дослідження досить складний, таким чином для формування фінансової звітності стосовно нефінансових активів має на увазі детальний аналіз всіх їх складових, які саме і формують цілісну картину відповідно до нефінансових активів.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є дослідження окремих аспектів методології та організації формування фінансової звітності установ сектору державного управління в кон-

тексті останніх змін законодавчого поля, обумовлених оновленням в термінологічному тезаурусі активного складу балансу, а саме нефінансових активів.

**Виклад основного матеріалу.** Поняття «нефінансові активи» у фінансовій звітності є новим для вітчизняного обліку, та його змістовне навантаження та бачення в структурі звітності вже розглядається у наукових статтях та публікаціях. Зростання ролі фінансової інформації в запитах зацікавлених користувачів впливає на розвиток фінансової звітності. Вітчизняна звітність взяла напрямок інтеграції інформаційного поля, орієнтуючись на кращу світову практику, що спричинило зміни в фундаментально-інформаційній структурі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності установ сектору державного управління. Першою ластівкою в таких змінах стало прийняття Стратегії [4]. На виконання її вимог поступово приймаються національні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі (далі НП(С)БОДС), гармонізовані до міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ).

На складання якісної фінансової звітності має вплив первинний бухгалтерський облік з дотриманням його принципів, зазначених у НП(С)БОДС 101 «Складання фінансової звітності установ сектору державного управління», а саме:

- «автономності суб'єкта державного сектору, за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;
- безперервності діяльності, який передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, який передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, за яким пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійс-

нені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору;
- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці» [4].

До статті балансу I «Нефінансові активи» може бути віднесена інформація, що відповідає наступним вимогам: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена [4].

Слід зазначити відсутність термінологічного представлення в НП(С)БОДС 101 характеристики поняття «нефінансові активи». В той же час існує небагато робіт авторів, які б досліджували походження та змістовне навантаження такого терміну. На нашу думку найбільш чітко обґрунтувала С.В. Свірко: «нефінансові активи — це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [10].

У той же час склад нефінансових активів наведено у розділі I «Нефінансові активи» балансу суб'єктів сектора загаль-

Таблиця 1

Склад нефінансових активів

Складові нефінансових активів стосовно НП(С)БОДС 101 «Складання фінансової звітності»	Назва нормативного документу	Для цілей бухгалтерського обліку об'єкт включає
Основні засоби	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи включають: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи (суб'єкти державного сектору зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 2500 гривень та строк використання яких перевищує один рік, та сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 гривень за одиницю); білизну, постільні речі, одяг та взуття; природні ресурси; інвентарну тару; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; інші необоротні матеріальні активи[5].

Нематеріальні активи	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»	авторське та суміжні з ним права; права користування природними ресурсами; права на знаки для товарів і послуг; права користування майном; права на об'єкти промислової власності; інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [6].
Незавершене будівництво (незавершені капітальні інвестиції)	Методичні рекомендації бухгалтерського обліку основних засобів № 561	проектно-вишукувальні роботи; будівельні роботи; роботи з монтажу устаткування; придбання устаткування, що потребує монтажу; придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю; інші капітальні роботи і затрати [3].
Запаси	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору; готову продукцію або незавершене виробництво (виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу); матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо; активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси; малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року; поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання [7].
Малоцінні швидкозношувані предмети (далі МШП)	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року [7]
Готова продукція	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	готову продукцію або незавершене виробництво (виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу) [7]
Інвестиції в нефінансові активи	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	капітальні інвестиції (рахунок 13): капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів (капітальні інвестиції в основні засоби, капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції в нематеріальні активи); капітальні інвестиції державних цільових фондів (капітальні інвестиції в основні засоби, капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції в нематеріальні активи, капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення) [8].
Інші нефінансові активи	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	інші нефінансові активи (рахунок 181) розпорядників бюджетних коштів (готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; господарські матеріали і канцелярське приладдя; державні матеріальні резерви та запаси; активи для розподілу, передачі, продажу; інші нефінансові активи); інші нефінансові активи (рахунок 182) державних цільових фондів (готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; господарські матеріали і канцелярське приладдя; державні матеріальні резерви та запаси; активи для розподілу, передачі, продажу; інші нефінансові активи) [8].

ного державного управління, до нього входять: основні засоби; нематеріальні активи; незавершене будівництво; запаси; малоцінні та швидкозношувані предмети; готова продукція; інвестиції в нефінансові активи; інші нефінансові активи [4].

У той же час: «Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до фінансової звітності здійснюються згідно з відповідними НП(С)БОДС» [4]. Таким чином облік складових нефінансових активів регламентується різними нормативними документами, деякі з них наведені у таблиці 1.

У нормативних документах існують деякі неузгодженості стосовно складових нефінансових активів. Слід відзначити, що в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору № 11 (далі Методичні рекомендації) незавершене будівництво входить до складу незавершених капітальних інвестицій: «Затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями. Затрати на будівництво, виготовлення, придбання і поліпшення об'єктів (капітальні інвестиції) групуються за напрямками робіт (витрат)» [3]. Таким чином, згідно Методичних рекомендацій, незавершені капітальні інвестиції класифікуються у складі основних засобів, в той же час у балансі мають окрему статтю «Незавершене будівництво». Так при транспортуванні облікової інформації у фінансову звітність, а саме до балансу у розрізі основних засобів заздалегідь необхідно виокремити інформацію щодо незавершених капітальних інвестицій (у балансі: «Незавершене будівництво») та капітальних інвестицій (у балансі «Інвестиції в нефінансові активи»).

Слід зауважити, що малоцінні швидкозношувані предмети – є частиною запасів, згідно НП(С)БОДС 123 «Запаси», і логічно інформація, стосовно них, повинна б відображатись у графі «Запаси», та у балансі є окрема стаття «Малоцінні швидкозношувані предмети».

**Висновки і пропозиції.** Таким чином відсутність методики формування облікової інформації щодо інших нефінансових активів створює підґрунтя для неоднозначного підходу до розподілу інформаційних даних. В той же час в Плані рахунків виокремлено рахунок 18 «Інші нефінансові активи», який узагальнює інформаційний потік даних стосовно зазначеного об'єкту обліку (таблиця 1), у складі якого є МШП, які в той же час виокремлені у статтю балансу, та є складовим елементом запасів. Отже, їх недоцільно враховувати до інших нефінансових активів, тому таку ситуацію можна вважати неузгодженою.

Варто зазначити стосовно статті «інвестиції в нефінансові активи» то законодавець не обґрунтував детальний їх склад, натомість в Плані рахунків є тотожний елемент «капітальні інвестиції», які обліковці включають в зазначену статтю балансу.

Таким чином при визнанні нефінансових активів відсутня прозорість у ситуації з класифікації нефінансових активів, що як наслідок може призвести до подвоєння показників, так як для цілей бухгалтерського обліку використовується одна класифікація складових активів, а для складання фінансової звітності вона в деяких аспектах інша.

Важливим етапом розвитку облікового процесу є постійна еволюція фінансової звітності. Для спростування інтеграції облікової інформації до звітної прийнятий оновлений План рахунків, який буде запроваджено в практичне використання з 2017 року, в якому термін «необоротні активи» фактично змінився на «нефінансові активи». А це в свою чергу створює підґрунтя для подальших досліджень.

### Література:

1. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Паргин. – Львів: Центр Європи, 2002. – 671 с.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – [4-е изд. перераб. и дополн.]. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 640 с.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору // [Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» // [Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» // [Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» // [Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: [Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10/para4#n4>
8. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: [Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
9. Податковий Кодекс України // [Закон України прийнятий Верховною Радою України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 23-34.
11. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами // [Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>

### Прядка Н.Н. Организация учетной информации касательно нефинансовых активов для их отражения в отчетности

**Аннотация.** В статье рассмотрены условия формирования учетной информации касательно нефинансовых активов и их перенесение в отчетность учреждений сектора государственного управления в контексте нормативных документов национального и зарубежного бухгалтерского учета. Проведено сравнительный анализ их отнесения в части составляющих нефинансовых активов и предложено критерии формирования информации для учета и отчетности. В работе раскрыта необходимость и целесообразность проведения научных исследований условий формирования информационных потоков относительно нефинансовых активов в бухгалтерском учете учреждений сектора государственного управления, а также трансформация учетной информации в отчетность. При этом основное внимание сосредоточено на сравнении некоторых аспектов отнесения данных к бухгалтерскому учету и отделение из него отчетной информации субъектов государственного сектора. Статья посвящена вопросу соответствия

соотношения и простоты формирования отчетности на базе учетной информации в части, что касается нефинансовых активов, что в свою очередь обеспечивается обновлением законодательного пространства.

**Ключевые слова:** учет нефинансовых активов, нефинансовые активы в отчетности, учреждения сектора государственного управления, составляющие нефинансовых активов.

**Priadka N.M. Organization of accounting information on non-financial assets for their reflection in the financial statements**

**Summary.** The financial statements of the new terms are introduced. This has influenced the formation of information in accounting. Nonfinancial assets include new objects of financial statements. This suggests the revised accounting policy. In the article, the conditions of forming the accounting information on nonfinancial assets and this information transferring to the reporting

of government agencies in the context of national and foreign accounting are considered. A comparative analysis of its referring to components of non-financial assets is made, and the criteria to the formation of information for the accounting and financial statements are proposed. The paper highlights the necessity and feasibility of research of the terms of formation of information flows concerning nonfinancial assets in accounting of the government agencies, and the transformation of accounting information in reporting. The main focus is on comparing some aspects of data referring to accounting and distinguishing from it reporting information of the government agencies. The article is devoted to the issue of compliance, comparability and ease of reporting on the basis of accounting information in nonfinancial assets provided by updating the legislative area.

**Keywords:** accounting of non-financial assets, non-financial assets in financial statements, government agencies, constituents of non-financial assets.