

УДК 657

Людмила МІКРЮКОВА

старший викладач кафедри обліку та оподаткування

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,

м. Миколаїв, Україна

e-mail: Mikrukova2018@gmail.com

Олена МЛІНЦОВА

бухгалтер

Товариство з обмеженою відповідальністю "Техноторг",

м. Миколаїв, Україна

e-mail: mlintcovaos@gmail.com

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В КОНТЕКСТІ ЗМІН ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті конкретизовано поняття «власний капітал» для суб'єктів державного сектору економіки, складові власного капіталу та основні завдання його обліку, розглянуто ключові проблеми адаптації обліку власного капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів до змін, що відбулися з моменту впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Досліджені зміни методології формування, обліку та відображення у фінансовій звітності власного капіталу суб'єктів державного сектору, що відбулися з 01 січня 2017 року, пов'язані з цим проблемні аспекти облікового механізму.

Ключові слова: власний капітал, суб'єкти державного сектору, розпорядники бюджетних коштів, доходи, витрати, фінансовий результат виконання кошторису.

У сучасних умовах функціонування суб'єктів державного сектору все більше уваги приділяється ефективності їх функціонування, яка переважно обумовлена присутністю і раціональністю використання власного капіталу, об'єктивністю відображення його в обліку та фінансовій звітності.

Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. були розроблені та впроваджені національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі та План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який передбачає ведення обліку за міжнародними стандартами. Але слід зазначити, що в бюджетних установах залишається ще ряд невирішених і дискусійних питань як в обліку в цілому, так і власного капіталу зокрема.

Питання формування власного капіталу суб'єктів державного сектору, організації та удосконалення його обліку в сучасних умовах є предметом вивчення багатьох вітчизняних вчених, зокрема П. Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця,

Р. Т. Джоги, Т. В. Ларікової, О. О. Чечуліної, Є. Ю. Шари та інших. Переважна більшість зазначених вчених розглядає облік в бюджетних установах як елемент забезпечення управління. Однак проблеми відображення в обліку власного капіталу бюджетних установ досліджуються ними лише частково. Крім того, враховуючи реформування обліку в бюджетних установах, впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі актуальними залишаються питання, які стосуються теоретичних аспектів та методології відображення в обліку та звітності власного капіталу суб'єктів державного сектору.

Метою статті є конкретизація економічної категорії «власний капітал», висвітлення теоретико – практичних аспектів удосконалення обліку власного капіталу суб'єктами державного сектору.

У період, коли ще не діяли національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі, власний капітал

бюджетних установ був сумою вираження фонду у необоротних активах, фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах, фонду у фінансових інвестиціях, результату виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами.

В національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» зазначено, що суб'єкти державного сектору – це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди, а власний капітал – частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань [3].

Власний капітал суб'єктів державного сектору є основою для початку і продовження їх фінансово – господарської діяльності, оскільки:

- розмір власного капіталу визначає рівень незалежності суб'єктів державного сектору;
- власний капітал знаходиться в розпорядженні суб'єкта державного сектору необмежено довго і виконує функцію тривалого фінансування.

Ларікова Т. В. зазначає, що основними завданнями бухгалтерського обліку власного капіталу є: контроль за формуванням фондів та джерелами утворення і зменшенням їх за

напрямами й причинами; визначення результатів виконання кошторисів за бюджетний рік; забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух власного капіталу [1].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 31.12.2013 р., зі змінами, для обліку власного капіталу передбачені рахунки класу 5 «Капітал та фінансовий результат» [4], правила застосування яких визначені Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 29.12.2015 р. [5] (табл. 1):

При цьому передбачені окремі рахунки для розпорядників бюджетних коштів (третя цифра у коді рахунку – 1) та державних цільових фондів (третя цифра у коді рахунків – 2).

За кредитом рахунку 51 «Внесений капітал» відображається збільшення внесеного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення) та віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

За кредитом рахунку 52 «Капітал у підприємствах» відображається збільшення капіталу у підприємствах, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Таблиця 1 – Характеристика рахунків, призначених для обліку власного капіталу суб'єктів державного сектору

| Код рахунка | Назва рахунка | Призначення рахунка |
|-------------|-------------------------|---|
| 51 | Внесений капітал | Облік і узагальнення інформації про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованих за відповідними рішеннями органів управління |
| 52 | Капітал у підприємствах | Облік та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв) |
| 53 | Капітал у дооцінках | Облік та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством |
| 54 | Цільове фінансування | Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво, модернізацію, реконструкцію та реставрацію, на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів, тощо |
| 55 | Фінансовий результат | Облік та узагальнення інформації про результати виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору |
| 56 | Резервний капітал | Облік та узагальнення інформації про формування резервного капіталу державних цільових фондів відповідно до законодавства |

За кредитом рахунку 53 «Капітал у дооцінках» відображається збільшення капіталу у дооцінках, за дебетом рахунку відображається зменшення капіталу у дооцінках, або віднесення на фінансовий результат.

За кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування» відображається отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта необоротного активу згідно із законодавством. За дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та державним цільовим фондом.

За кредитом рахунку 55 «Фінансовий результат» ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення

результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів 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 фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту. За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання

Таблиця 2 – Облік закриття рахунків доходів та витрат розпорядниками бюджетних коштів

| Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|--|
| | Дебет | Кредит |
| 1. Закриття рахунків доходів: | | |
| – за бюджетним фінансуванням | 7011 «Бюджетні асигнування» | 5511.1 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням» |
| – за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) | 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» | 5511.2 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг)» |
| – за іншими надходженнями | 7211 «Доходи від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями» | 5511.3 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями» |
| 2. Закриття рахунків витрат: | | |
| – за бюджетним фінансуванням | 5511.1 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням» | 8011 «Витрати на оплату праці», 8012 «Відрахування на соціальні заходи», 8013 «матеріальні витрати», 8014 «Амортизація» |
| – за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) | 5511.2 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг)» | 82 «Витрати з продажу активів» |
| – за іншими надходженнями | 5511.3 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями» | 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями» |

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 фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

За кредитом рахунку 56 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання.

Міністерство фінансів України своїм наказом від 29.12.2015 р. № 1219, зі змінами, з метою уніфікації обліку затвердило Типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом, та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [6. Операції з власним капіталом наведені у розділі 6 (пункти 6.1 – 6.9).

Але в зазначених нормативних документах залишається невирішеним питання щодо відокремленого обліку власного капіталу розпорядниками бюджетних коштів, створеного за рахунок бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів. Тому було б доцільним відкрити наступні субрахунки:

2313.1 – Реєстраційні рахунки для обліку надходжень грошових коштів з державного (місцевого) бюджету;

2313.2 – Реєстраційні рахунки для обліку надходжень грошових коштів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів;

2313.3 – Реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень грошових коштів розпорядників бюджетних коштів;

5511.1 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням;

5511.2 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5511.3 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями;

5512.1 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5512.2 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5512.3 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями.

В цьому випадку закриття рахунків доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів буде представлено наступними бухгалтерськими проведеннями (табл. 2):

Це дасть можливість аналізувати динаміку фінансових результатів виконання кошторисів за окремими джерелами надходження доходів та здійснення витрат, визначати суми дефіциту, виявляти причини його виникнення та приймати оптимальні управлінські рішення щодо управління власним капіталом розпорядниками бюджетних коштів.

Бухгалтерські проведення щодо визначення фінансового результату виконання кошторису необхідно відображати в меморіальному ордері №17 та у книзі «Журнал – Головна» відповідно до наказу МФУ від 08.09.2017 р. № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [2].

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» визначені форми звітності, в яких наводиться інформація про власний капітал – ф. № 1-дс «Баланс» та ф. № 4-дс «Звіт про власний капітал» [3].

Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі (розділ I) одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни.

У звіті про власний капітал наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Таким чином, бухгалтерський облік власного капіталу бюджетних установ зазнав

суттєвих змін у зв'язку з набранням чинності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. З метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації формування та використання розпорядниками бюджетних коштів влас-

ного капіталу доцільно відкрити додаткові субрахунки для розмежування фінансових результатів кошторису за бюджетними асигнуваннями, надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) та за іншими надходженнями.

Список використаних джерел

1. Ларікова Т.В. Особливості обліку та автоматизації власного капіталу в державному секторі / Т.В. Ларікова // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Вип. 11. – С. 225-229. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_50
2. Наказ МФУ від 08.09.2017 р. № 755 "Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 28.12.2009 р. №1541, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1260-1202a.html>
4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. №1203, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>
6. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1299, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>

References

1. Larikova T.V. Osoblyvosti obliku ta avtomatyzatsii vlasnoho kapitalu v derzhavnomu sektori / T.V. Larikova // Prychornomorski ekonomichni studii. – 2016. – Vyp. 11. – S. 225-229. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_50
2. Nakaz MFU vid 08.09.2017 r. № 755 "Pro zatverdzhennia typovykh form memorialnykh orderiv, inshykh oblikovykh rehistriv subiektiv derzhavnoho sektoru ta poriadku yikh skladannia" [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
3. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti», zatverdzhene nakazom MFU vid 28.12.2009 r. №1541, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1260-1202a.html>
4. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverd-zheni nakazom MFU vid 31.12.2013 r. №1203, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
5. Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverdzhenyi nakazom MFU vid 29.12.2015 r. №1219, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>
6. Typova korespondentsiia subrahunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z aktyvamy, kapitalom ta zoboviazanniamy rozporiadnykamy biudzhetykh koshtiv ta derzhavnymy tsilovymy fondamy, zatverdzhena nakazom MFU vid 29.12.2015 r. №1299, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>

Микрюкова Л. В., Млинцова Е. С. Учет собственного капитала субъектов государственного сектора в контексте изменений действующего законодательства

В статье конкретизировано понятие «собственный капитал» для субъектов государственного сектора экономики, составляющие собственный капитал и основные задачи его учета, рассмотрены ключевые проблемы адаптации учета собственного капитала распорядителей бюджетных средств и государственных целевых фондов к изменениям, которые произошли с момента внедрения Плана счетов бухгалтерского учета субъектов государственного сектора. Исследованы изменения методологии формирования, учета и отражения в финансовой отчетности собственного капитала субъектов государственного сектора, которые произошли с 01 января 2017 года, связанные с этим проблемные аспекты учетного механизма.

Ключевые слова: собственный капитал, субъекты государственного сектора, распорядители бюджетных средств, доходы, расходы, финансовый результат выполнения сметы.

Mikryukova L., Mlintsova E. Accounting for the equity capital of the subjects of the public sector in the context of changes in the current legislation

The article concretizes the notion of "own capital" for the subjects of the public sector of the economy, making up its own capital and the main tasks of its accounting, the key problems of adapting the accounting of shareholders' equity to budget managers and state trust funds to changes that have occurred since the introduction of the Chart of Accounts public sector. Changes in the methodology for the formation, accounting and reporting of the equity of public sector entities that occurred from January 1, 2017, related to this problematic aspects of the accounting mechanism, have been studied.

Key words: own capital, public sector entities, budget funds administrators, incomes, expenditures, financial result of budget execution.

Стаття надійшла до редколегії 01.06.2018