

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АВТОМАТИЗАЦІЇ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

FEATURES OF OWN CAPITAL ACCOUNTING AND AUTOMATION IN PUBLIC SECTOR

УДК 657.1:658.115

Ларікова Т.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

У статті конкретизовано економічну категорію «власний капітал» для державного сектору економіки. Узагальнено теоретичні і практичні положення обліку власного капіталу бюджетних установ, наведено номери рахунки, визначено їх призначення та відображення в обліку. З метою автоматизації обліку власного капіталу запропоновано використовувати програму «Парус-Бюджет», узагальнено її переваги.

Ключові слова: власний капітал, необоротні активи, МШП, фінансовий результат, переоцінка, облік, автоматизація, Парус-бюджет.

В статье конкретизировано экономическую категорию «собственный капитал» для государственного сектора экономики. Обобщены теоретические и практические положения учета собственного капитала бюджетных учреждений, приведены номера

счета, определено их назначение и отражения в учете. С целью автоматизации учета собственного капитала предложено использовать программу «Парус-Бюджет», определены ее преимущества.

Ключевые слова: собственный капитал, необоротные активы, МБП, финансовый результат, переоценка, учет, автоматизация, Парус-бюджет.

The economic essence of «equity» for public sector organizations defined in the article. Theoretical and practical basis of equity accounting in budgetary institutions highlighted; accounts, their purpose and recording are analyzed. To improve automation of equity accounting it is offered to use the «Parys-Budget», its benefits are summarized.

Key words: equity, fixed assets, low value assets, financial results, revaluation, accounting, automation, Parys-budget.

Постановка проблеми. В сучасних ринкових умовах все більша увага економічної громадськості приділяється підвищенню фінансової платоспроможності суб'єктів державного сектору економіки. Успішність кожного суб'єкта економічної діяльності, переважно, обумовлена присутністю власного капіталу, раціональністю його використання та об'єктивністю відображення у фінансовій звітності державного сектору.

Вперше на законодавчому рівні доцільність реформування обліку було визначено Законом України Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу від 18.03.2004 № 1629-IV. Саме цим документом встановлено, що бухгалтерський облік є однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється реформування відповідно до європейських та світових вимог. Наступними суттєвими напрямками реформування стало прийняття Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., розробка Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора, розробка Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Одним із основних напрямів Стратегії є розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією та уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору з метою автоматизації облікового процесу.

На даний час процес реформування продовжується і охоплює усю систему обліку державного сектору, зокрема, з 1 січня 2017 року заплановано перехід на новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі 31.12.2013 № 1203 який передбачає ведення обліку за міжнародними нормами. Слід констатувати, що в бюджетних установах залишається багато невирішених і дискусійних запитань, як облікової термінології в цілому та власного капіталу зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За останні роки проблематика обліку діяльності бюджетних установ досліджувалися у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема П.І. Атамаса, Р.Т. Джого, С.Я. Зубілевич, І.О. Кондратюк, В. Матвєєвої, Л.М. Сінельник, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліної, Н.М. Хорунжак, Є.Ю. Шари та інших. У переважній більшості цих робіт облік у бюджетних установах розглядається як інструмент забезпечення управління. Однак, проблематика облікового відображення власного капіталу бюджетних установ у роботах вказаних авторів досліджується лише частково. Також, враховуючи реформування бюджетного обліку, перехід на новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі 31.12.2013 № 1203 актуальними залишаються питання, які стосуються теоретичного визначення та методології відображення в обліку та звітності власного капіталу бюджетних установ.

Постановка завдання. Метою дослідження є конкретизація економічної категорії «власний

капітал», узагальнення теоретичних і практичних положень відображення в обліку власного капіталу установ державного сектору з метою автоматизації облікового механізму.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки, оскільки вона надає інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Діяльність бюджетних установ принципово відрізняється від діяльності інших суб'єктів господарювання, що в свою, чергу впливає на особливості організації і методик обліку.

Принциповою особливістю бюджетних установ є те, що відшкодування ресурсів, затрачених таким суб'єктом господарювання, проводиться не з метою отримання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків установи, визначених установчими документами. При цьому затрати ресурсів не є передумовою отримання доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності.

Ця особливість накладає відбиток і на тлумачення категорії власного капіталу. Практично кожна економічна теорія дає своє визначення поняттю «капітал», що породжує невизначеність у його трактуванні та суміжних з ним термінів і ще більше ускладнює процес його обліку [1, с. 18].

На думку проф. Р.Т. Джуга власний капітал складається із фонду необоротних активів і фонду малоцінних і швидкозношуваних предметів, що є основою для започаткування й подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи [6, с. 20].

На думку доцента І.О. Кондратюк, власний капітал бюджетних установ за економічною сутністю та складом відрізняється від капіталу суб'єктів підприємницької діяльності через тлумачення фінансового результату, який є результатом виконання кошторису установи в частині загального та спеціального фондів [3, с. 242].

За визначенням проф. Ф.Ф. Бутинця: «Величина власного капіталу бюджетних установ є сумою вартісного вираження фондів (необоротних активів, МШП) і результату виконання кошторисів» [2, с. 205].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» визначає власний капітал як «частину в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань». Власний капітал складається: внесений капітал, фонд дооцінки, фінансовий результат звітного періоду, фінансовий результат минулих звітних періодів, резерви [5, п. 4].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» власний капітал визначає як чисті активи,

що включає залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань [4, п. 6].

За результатами дослідження визначено, що власний капітал бюджетних установ забезпечує здійснення основних функцій бюджетних установ у суспільстві та формується як сума вартісного вираження таких його складових: внесеного капіталу (фондів у необоротних активах і МШП) та резервів (результатів переоцінки необоротних активів та виконання кошторису), включає залишкову частку в активах після вирахування всіх його зобов'язань.

Власний капітал бюджетних установ, є основою для початку і продовження фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, оскільки:

- розмір власного капіталу визначає рівень незалежності бюджетних установ;
- власний капітал перебуває в розпорядженні бюджетних установ необмежено довго й виконує, функцію тривалого фінансування.

Основними завданнями бухгалтерського обліку власного капіталу є: контроль за формуванням фондів за джерелами утворення і зменшенням їх за напрямками й причинами; визначення результатів виконання кошторису за бюджетний рік; забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух власного капіталу.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 26.06.2013 № 611 [9] облік власного капіталу ведеться на класі 4. Власний капітал.

Рахунки класу 4 Власний капітал застосовуються для обліку фондів у необоротних активах, у малоцінних та швидкозношуваних предметах та у фінансових інвестиціях.

Зокрема, облік фондів бюджетних установ передбачає використання пасивних рахунків, як:

40 Фонд у необоротних активах та його субрахунки: 401 Фонд у необоротних активах за їхніми видами; 402 Фонд у незавершеному капітальному будівництві;

На субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їхніми видами» обліковуються вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу), що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи.

На субрахунку 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві» обліковуються вкладення у капітальні інвестиції у сумі понесених витрат з придбання, виготовлення власними силами необоротних активів та за виконаними будівельно-монтажними роботами з капітального будівництва (виготовлення, створення), добудови, поліпшення (дообладнання, модернізація) об'єктів необоротних активів, які на дату балансу не введені в експлуатацію.

41 Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах та його субрахунок: 411 Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах за їхніми видами;

На субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їхніми видами» обліковується вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи і термін експлуатації яких не перевищує один рік.

42 Фонд у фінансових інвестиціях та його субрахунки: 421 Фонд у капіталі підприємств; 422 Фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери

Рахунок 42 «Фонд у фінансових інвестиціях» призначено для обліку і узагальнення інформації про суми внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління установи, та фінансових інвестицій у цінні папери.

За кредитом рахунку 42 «Фонд у фінансових інвестиціях» відображається збільшення фінансових інвестицій, за дебетом – їх зменшення (вилучення).

Фінансовий результат складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо.

Для визначення фінансового результату установи від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами року призначений рахунок 43 «Результати виконання кошторисів».

Рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» передбачений для визначення результату виконання кошторису установи, як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами звітного року.

Рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» має такі субрахунки:

431 Результат виконання кошторису за загальним фондом;

432 Результат виконання кошторису за спеціальним фондом.

У складі власного капіталу бюджетної установи наводиться також результат переоцінок її активів та зобов'язань.

Переоцінені активи та зобов'язання обліковуються на пасивному рахунку 44 «Капітал у дооцінках» та його субрахунках:

441 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

442 «Інший капітал у дооцінках».

На субрахунку 441 Дооцінка (уцінка) необоротних активів ведеться облік дооцінки об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансово результату.

На субрахунку 442 Інший капітал у дооцінках ведеться облік зміни вартості фінансових активів у

випадках, передбачених законодавством, а також інший капітал у дооцінках.

Починаючи з 1 січня 2017 року набирає чинності План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203. План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку, зокрема для: розпорядників бюджетних коштів; державних цільових фондів; державного бюджету; місцевих бюджетів, органів Державної Казначейської служби України [8].

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 для відображення в обліку власного капіталу передбачено рахунки класу 5. Капітал та фінансовий результат, які наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Синтетичні рахунки класу 5. Капітал та фінансовий результат згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203

Номер рахунку	Назва рахунку
51	Внесений капітал
511	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів
512	Внесений капітал державним цільовим фондам
52	Капітал у підприємствах
521	Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів
522	Капітал у підприємствах державних цільових фондів
53	Капітал у дооцінках
531	Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів
532	Капітал у дооцінках державних цільових фондів
54	Цільове фінансування
541	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
542	Цільове фінансування державних цільових фондів
55	Фінансовий результат
551	Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів
552	Фінансовий результат державних цільових фондів
553	Фінансовий результат виконання державного бюджету
554	Фінансовий результат виконання місцевих бюджетів
56	Резервний капітал
562	Резервний капітал державних цільових фондів

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів внесеного

капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату.

Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 № 1219 [10] (набирає чинності з 1 січня 2017 року), регламентовано порядок призначення рахунків та відображення їх в обліку.

Зокрема, рахунок 51 «Внесений капітал», призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованих за відповідними рішеннями органів управління.

За кредитом рахунку 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

Рахунок 52 «Капітал у підприємствах», призначено для обліку 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).

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

Рахунок 53 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством.

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

Рахунок 54 «Цільове фінансування» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо.

За кредитом рахунку 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.

Рахунок 55 «Фінансовий результат» призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору.

Рахунок 56 «Резервний капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про формування резервного капіталу державних цільових фондів відповідно до законодавства.

За кредитом субрахунку відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Неодмінною умовою модернізації обліку в державному секторі є докорінна реконструкція його інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку з використанням сучасних комп'ютерних технологій. Беззаперечним лідером серед розробників програмних комплексів є Корпорація ПАРУС, яка займає домінуючу позицію на ринку програмних продуктів серед користувачів бюджетної сфери.

Функціональні особливості програми спрямовані на комплексну автоматизацію бюджетних організацій та державних установ, які здатні вирішувати завдання: автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетній установі; розрахунку заробітної плати і грошового забезпечення; тарифікації для фахівців у сферах медицини та освіти; планування і розподілу фінансування; пенсійного забезпечення; формування і зведення звітів; здачі звітності тощо [7].

Парус-Бюджет є комплексною системною програмою, яка призначена для автоматизації обліку діяльності бюджетних установ. Ця система розроблена відповідно до вимог бюджетної класифікації та враховує останні зміни у веденні бухгалтерського обліку, які визначені чинним законодавством і методологією бухгалтерського обліку у бюджетній сфері. Система має модульну побудову, модулі можуть працювати самостійно та ефективність використання системи досягається об'єднуючи модулі системи в єдиний інформаційний простір. Набір модулів може змінюватися залежно від потреб користувача. Експлуатація даної програми полегшить механізм відображення в обліку операцій з власним капіталом, також в цій програмі реально розробити єдину для всієї системи установ ДКСУ методику упорядкування, перевірки та отримання звітності установами державного сектору згідно діючих нормативних документів.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, власний капітал бюджетних установ забезпечує здійснення основних функцій бюджетних установ у суспільстві та формується як сума

вартісного вираження таких його складових: внесеного капіталу (фондів у необоротних активах і МШП) та резервів (результатів переоцінки необоротних активів та виконання кошторису), включає залишкову частку в активах після вирахування всіх його зобов'язань.

Основними завданнями бухгалтерського обліку власного капіталу є: контроль за формуванням фондів за джерелами утворення і зменшенням їх за напрямками й причинами; визначення результатів виконання кошторису за бюджетний рік; забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух власного капіталу. Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 26.06.2013 № 611 облік власного капіталу ведеться на класі 4. Власний капітал.

Починаючи з 1 січня 2017 року набирає чинності План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203, згідно якого облік власного капіталу здійснюватиметься на рахунках класу 5. Капітал та фінансовий результат.

З метою автоматизації обліку власного капіталу акцентовано увагу на використанні програми «Парус-Бюджет», яка є комплексною системою автоматизації облікових завдань для бюджетних установ. Експлуатація даної програми полегшить механізм відображення в обліку операцій з власним капіталом активами, також в цій програмі реально розробити єдину для всієї системи установ ДКСУ методику упорядкування, перевірки та отримання звітності установами державного сектору згідно діючих нормативних документів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Белоусов М.О. Генезис категорії «капітал»: економічна та облікова інтерпретація / М.О. Белоусов // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 18-26.
2. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448 с.
3. Кондратюк І.О. Індикатор ефективності використання бюджетних коштів – фінансовий результат у секторі ЗДУ // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 242-247.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
6. Облік у бюджетних установах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, І.О. Кондратюк, В.В. Петруніна. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
7. Офіційний сайт Корпорації «Парус» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://parus.ua>
8. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
9. Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ 26.06.2013 № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>
10. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran11#n11>