

УДК 657.1

Сидоренко О. О.

Чернігівський національний технологічний університет

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ
У СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У статті досліджено складові елементи власного капіталу у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі. Розроблено алгоритм розрахунку розміру власного капіталу на кінець звітного року. Досліджено методу обліку складових елементів власного капіталу у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.
Ключові слова: власний капітал, внесений капітал, капітал у дооцінках, капітал у підприємствах, суб'єкти державного сектору, облік.

Постановка проблеми. Розроблені національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі мають значні відмінності в методологічному забезпеченні обліку порівняно із забезпеченням до набуття їх чинності. Так, наприклад, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 101 «Подання фінансової звітності» вводить у теорію та практику обліку бюджетних установ нові поняття, такі як внесений капітал, капітал у дооцінках, капітал у підприємствах, фінансові інвестиції, що потребує відповідного дослідження з метою виявлення та вирішення можливих проблемних ситуацій, пов'язаних із їх обліком.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку в бюджетних установах у різний час досліджували такі вчені, як П.Й. Атамас [1], Ф.Ф. Бутинець [2], Р.Т. Джога [3], Н.А. Остап'юк [2], Т.П. Остапчук [2], С.В. Свірко [8–9], С.В. Сисюк [3], Л.М. Сінельник [3] та інші. Проте, незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання обліку власного капіталу в суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі залишаються маловивченими.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Насамперед потребують дослідження питання щодо порядку визнання розміру власного капіталу та відображення на рахунках обліку його складових елементів.

Метою статті є з'ясування економічної сутності складових елементів власного капіталу; розроблення алгоритму розрахунку власного капіталу на кінець звітного року та пропозицій щодо відображення операцій з окремими елементами власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Поняття та склад власного капіталу розкриті в НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Згідно з цим стандартом під власним капіталом розуміється «частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань» [4].

До розділу балансу «Власний капітал та фінансовий результат» включаються такі статті, як [7]:

- 1) «Внесений капітал» – відображається капітал розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформований за відповідними рішеннями органів управління.
- 2) «Капітал у дооцінках» – відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду.
- 3) «Фінансовий результат» – відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів.

4) «Капітал у підприємствах» – відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій та цінних паперів.

5) «Резерви» – відображається резервний капітал, який формується державними цільовими фондами відповідно до законодавства.

6) «Цільове фінансування» – відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, облік власного капіталу здійснюється із застосуванням 5 класу рахунків «Капітал та фінансовий результат», які мають такі субрахунки: 5111 «Внесений капітал розпорядником бюджетних коштів»; 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 «Капітал у підприємствах у іншій формі участі у капіталі»; 5213 «Капітал у частках (паях)»; 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»; 5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів»; 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»; 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» [6].

Власний капітал бюджетної установи з часом змінюється. Результат зміни власного капіталу може проявлятися через його збільшення, зменшення або зміну структури за незмінності розміру.

Збільшення власного капіталу може відбуватися у результаті:

- 1) додаткових внесків засновників до внесеного капіталу;
- 2) безоплатного отримання активів;
- 3) дооцінки активів;
- 4) оприбуткування надлишків активів, виявлених під час інвентаризації;
- 5) збільшення фінансового результату виконання кошторису звітного періоду.

Зменшення власного капіталу можливе у разі:

- 1) зменшення внесеного капіталу;
- 2) перевищення суми уцінок над сумою дооцінок активів;
- 3) безоплатної передачі активів;
- 4) списання нестач активів, виявлених під час інвентаризації;
- 5) отримання в кінці року від'ємного фінансового результату виконання кошторису (перевищення дебетового обороту за субрахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» над кредитовим за цим самим субрахунком).

До зміни величини власного капіталу приводить також зміна облікової політики, виправлення помилок минулих періодів тощо. Для визначення розміру власного капіталу на кінець звітного року можна скористатися розробленим нами алгоритмом, що наведений на рисунку 1.

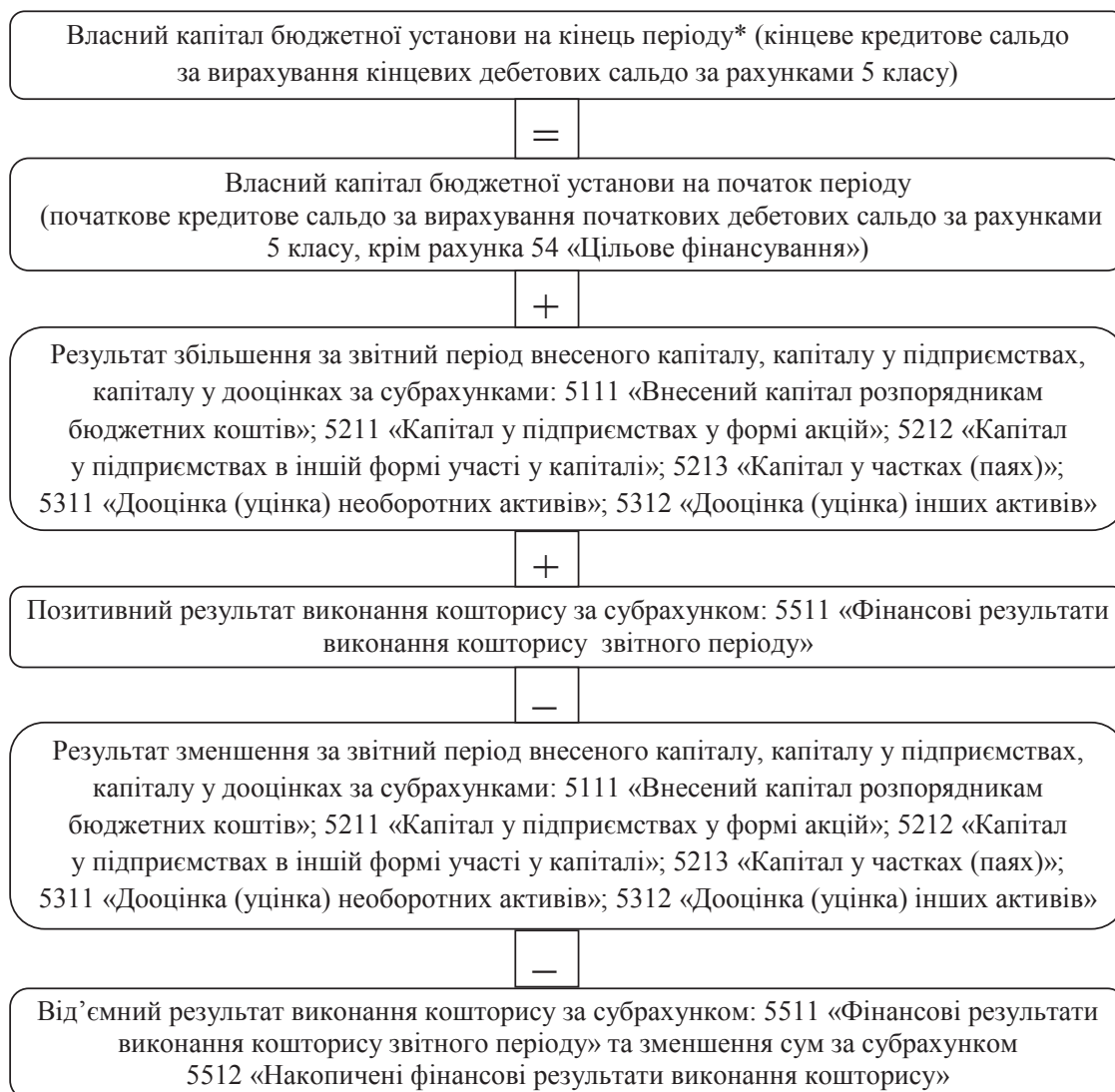


Рис. 1. Алгоритм розрахунку розміру власного капіталу бюджетної установи на кінець звітного року

Джерело: складено автором

Розглянемо більш детально порядок обліку окремих складових елементів власного капіталу бюджетної установи.

Складовим елементом власного капіталу бюджетної установи є внесений капітал, для якого Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначений пасивний рахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів».

Основні бухгалтерські проводки, пов'язані з рухом внесеного капіталу, наведено в табл. 1.

Для обліку капіталу у підприємствах бюджетних установ Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначено субрахунок 521 «Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів».

Основні бухгалтерські проводки з руху капіталу у підприємствах наведено в табл. 2.

Кінцевим результатом діяльності будь-якого суб'єкта є його фінансовий результат.

Визначення фінансових результатів звітного періоду бюджетної установи є однією із заключних стадій обліку, яка здійснюється з урахуванням принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким «для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені 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» [4].

Фінансовий результат звітного періоду може бути позитивним, негативним чи нульовим. Він є ключовим показником, що характеризує ефективність роботи бюджетної установи, здатність її працювати в умовах обмеженості бюджетного фінансування, раціонально використовувати наявні ресурси тощо.

Згідно із НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», фінансовий результат необхідно визначати принаймні один раз на квартал та за звітний рік. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати звітного періоду Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі виділено рахунок 55 «Фінансовий результат», що має субрахунки:

– 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;

– 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Облік фінансових результатів виконання кошторисів здійснюється шляхом виконання бухгалтерських проведення зі списання доходів і видатків установи на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Таблиця 1

Основні бухгалтерські проводки з обліку внесеного капіталу

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бюджетною установою за бюджетні кошти придбано транспортний засіб за 120,0 тис. грн, включаючи ПДВ			
Надійшли бюджетні асигнування на придбання (створення) необоротних матеріальних та нематеріальних активів та відображено цільове фінансування	2313	5411	120 000
Відображені капітальні інвестиції у придбання основних засобів	1311	6211	120 000
Оприбутковано транспортний засіб	1015	1311	120 000
Оплачено за транспортний засіб	6211	2313	120 000
Збільшено суму внесеного капіталу	5411	5111	120 000
Безоплатне отримання необоротних активів від суб'єктів державного сектору з розпорядженням розпорядника вищого рівня про збільшення внесеного капіталу			
Оприбутковано необоротний актив у сумі залишкової вартості	1010-1216, 1711, 1712	5111	60 000
Оприбутковано знос (накопичену амортизацію)	1010-1216, 1711, 1712	1411-1415	40 000
Безоплатна передача необоротних активів іншим суб'єктам державного сектору			
На суму залишкової вартості	5111	1010-1216, 1711, 1712	60 000
На суму зносу (накопиченої амортизації)	1411-1415	1010-1216, 1711, 1712	40 000
Нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг			
Нарахована амортизація необоротних активів	5111	1411-1415	800

Джерело: [5]

Таблиця 2

Основні бухгалтерські проводки з обліку капіталу у фінансових інвестиціях

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Придбання фінансових інвестицій (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення)			
Отримання цільового фінансування для придбання фінансових інвестицій	2313	5411	40 000
Оплачено за фінансові інвестиції	2117	2311, 2313	40 000
Оприбутковано фінансові інвестиції	2511-2513, 261	2117	40 000
Одночасно збільшується капітал у фінансових інвестиціях за рахунок цільового фінансування	5411	5211-5213	40 000
а) зменшення корисності фінансових інвестицій			
Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій на дату балансу	8411	2511-2513, 261	1000
	5211-5213	8411	1000
б) відновлення корисності фінансових інвестицій			
Відображення вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій на дату балансу	2511-2513, 261	7411	1500
	7411	5211-5213	1500
Інші операції з фінансовими інвестиціями			
Переведення довгострокових фінансових інвестицій у поточні в разі прийняття рішення про продаж	2611-2613	2511-2513	41 500
Безоплатна передача фінансової інвестиції іншому суб'єкту державного сектору	8511	2511-2513	41 500
	5211-5213	8511	41 500

Джерело: складено автором

Таблиця 3

Основні бухгалтерські проводки з продажу фінансових інвестицій у капітал у підприємствах

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Переведення довгострокових фінансових інвестицій у поточні у разі прийняття рішення про продаж	2611-2613	2511-2513	41 500
Надійшли кошти за фінансову інвестицію на реєстраційний рахунок	2313	6214	50 000
Передано покупцю фінансову інвестицію та відображено дохід	6214	7211	50 000
Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7211	5511	50 000
Списано балансову вартість проданої фінансової інвестиції	8211	2611-2613	41 500
Собівартість проданого активу списано на результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	41 500
Відображено зменшення капіталу у підприємствах у зв'язку з продажем інвестиції	5211-5213	5512	41 500

Джерело: [5]

Не списуються на результати виконання кошторисів витрати виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств, на науково-дослідні роботи, на виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлю і переробку матеріалів за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами, за якими на субрахунках обліку видатків на кінець звітного року відображається дебетове сальдо [5].

Не закривають на результати виконання кошторису доходи та видатки майбутніх періодів. До доходів майбутніх періодів відносять суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному році і не використані, але які будуть витрачені в наступному році на видатки, передбачені договорами. Суми таких доходів відображають на кінець року кредитовим сальдо за субрахунком 6911 «Доходи майбутніх періодів». У подальшому залишок за цим субрахунком списується на рахунок відповідних доходів у тому звітному періоді, в якому були використані такі кошти. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо. Такі витрати обліковують на субрахунок 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» і списують на відповідні витрати у періоді, до якого вони належать [5].

Основні бухгалтерські проводки з обліку результатів виконання кошторисів наведені в таблиці 4.

Залишок за субрахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» на кінець року визначається розрахунковим способом і може бути як кредитовим, так і дебетовим. У кінці року залишок за субрахунком 5511 переводиться на субрахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та відображається в пасиві балансу у вигляді додатного чи від'ємного сальдо відповідно.

Фінансовий результат минулих звітних періодів (5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису») на початок звітного періоду може бути відкоригований на результат зміни облікової політики та у разі виправлення помилок минулих звітних періодів.

Згідно з вимогами НП(с)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» у звіті про власний капітал окремо наводяться дані, які відображають збіль-

шення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Це передбачає, що результати дооцінок, а інколи й уцінок, слід відображати на окремому рахунку, сальдо якого буде безпосередньо відображатись у звіті про власний капітал (тільки у кварталній звітності).

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі результат переоцінок відображається за субрахунками 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» та 5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів».

Під час відображення на рахунках бухгалтерського обліку дооцінок (уцінок) активів враховують вимоги багатьох НП(с)БОДС, зокрема: 101 «Подання фінансової звітності»; 121 «Основні засоби»; 122 «Нематеріальні активи»; 123 «Запаси»; 127 «Зменшення корисності активів»; 129 «Інвестиційна нерухомість»; 130 «Вплив змін валютних курсів».

Окремі бухгалтерські проведення з обліку капіталу в дооцінках наведені в табл. 5.

Залишок фонду дооцінок активів на дату річного балансу списується на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду бухгалтерським проведенням Д-т 5311 (5312) – К-т 5511. Сальдо за субрахунком відображається у Звіті про фінансові результати форми № 2-дс. У балансі форми № 1-дс відображають накопичені фінансові результати виконання кошторису, а тому цей субрахунок закривається на субрахунок 5512.

Висновки і пропозиції. Таким чином, у процесі нашого дослідження виявлено, що питання обліку власного капіталу у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі залишаються малодослідженими як із наукового, так і з практичного погляду. Недостатньо дослідженим є питання їх економічної сутності, оцінки та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

У статті було розглянуто складові елементи власного капіталу суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі. Розроблено алгоритм розрахунку розміру власного капіталу суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі. Його використання, на наш погляд, значно спростить процес прийняття відповідного рішення та буде сприяти повному, достовірному та неупередженому відображенню інформації про власний капітал у звітності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі. Також розкрито методику обліку власного капіталу у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Таблиця 4

Основні бухгалтерські проводки з обліку з обліку фінансових результатів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списання на фінансовий результат доходу за бюджетними асигнуваннями	7011	5511	1 500 000
Списання на фінансові результати доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)	7111	5511	150 000
Списання на фінансові результати доходів від реалізації активів	7211	5511	30 000
Списання на фінансові результати фінансових доходів розпорядників бюджетних коштів	7311	5511	15 000
Списання на фінансові результати інших доходів за обмінними операціями	7411	5511	40 000
Списання на фінансові результати доходів за необмінними операціями	7511	5511	25 000
Списання на фінансові результати витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511	801	1 500 000
Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції (наданих послуг, виконаних робіт) та інших активів	5511	8211	140 000
Списання на фінансові результати фінансових витрат	5511	8311	15 000
Списано на фінансові результати інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	40 000
Списання на фінансові результати витрат за необмінними операціями	5511	8511	25 000

Джерело: складено автором

Таблиця 5

Бухгалтерські проведення з обліку капіталу в дооцінках

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Дооцінка основних засобів, нематеріальних активів, які раніше не уцінювались, на 20%, первісна вартість об'єктів 10 000 грн, знос – 5000 грн			
Дооцінена первісна вартість активу	1011–1216	5311	2000,00
Дооцінена сума зносу	5311	1411–1414	1000,00
Дооцінка основних засобів, нематеріальних активів, які раніше були уцінені на 1000 грн, на 30%, переоцінена вартість 10 000 грн, переоцінений знос – 5000 грн			
Дооцінка первісної вартості активу на суму, що не перевищує попередньої його уцінки	1011–1216	7411	1000,00
Дооцінка первісної вартості активу на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок	1011–1216	5311	2000,00
Дооцінено суму зносу	5311	1411–1414	1500,00
Уцінка основних засобів*, нематеріальних активів на 20%, які раніше були дооцінені на 1000 грн, переоцінена вартість – 10 000 грн, переоцінений знос – 5000 грн.			
Уцінка залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311	1011–1216	1000,00
На суму уцінки, що перевищує суму попередньої дооцінки	8411	1011–1216	1000,00
На суму уцінки зносу	1411–1414	8411	1000,00

Джерело: [5]

Список використаних джерел:

- Атамас П.І. Основи обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / П.І. Атамас. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 288 с.
- Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [навч. посіб.] / Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Сисюк. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 472 с.
- Джога Р.Т., Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Підручник за заг. ред. проф. Р.Т. Джоги] / С.В. Свірко, Л.М. Сінельник. К.: КНЕУ, 2003. 483 с.
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
- Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. 2-е вид., виправ. / За заг. ред. Леся В.С. Київ: Каравелла, 2017. 564 с.
- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
- Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: затверджений наказом Міністерства фінансів України 28.02.2017 р. № 307. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.
- Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / С.В. Свірко. К.: КНЕУ, 2003. 380 с.
- Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія / С.В. Свірко. К.: КНЕУ, 2006. 443 с.

Сидоренко А. А.

Черниговский национальный технологический университет

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА
У СУБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Резюме

В статье исследованы составляющие элементы собственного капитала у субъектов бухгалтерского учета в государственном секторе. Разработан алгоритм расчета размера собственного капитала на конец отчетного года. Исследована методика учета составляющих элементов собственного капитала у субъектов бухгалтерского учета в государственном секторе.

Ключевые слова: собственный капитал, внесенный капитал, капитал в дооценке, капитал в предприятиях, субъекты государственного сектора, учет.

Sidorenko O. O.

Chernihiv National University of Technology

SPECIFIC ASPECTS OF EQUITY CAPITAL ACCOUNTING
FOR ACCOUNTANCY SUBJECTS OF PUBLIC SECTOR

Summary

In this work constituent elements of equity capital of accountancy subjects in the public sector have been considered. The algorithm for calculating the size of equity capital of accountancy subjects in the public sector at the end of the reporting year has been developed and the methodology of equity capital accounting for accountancy subjects of public sector in the context of its components has been disclosed, among them: accounting of contributed capital; accounting of capital in surplus valuations; accounting of capital of enterprises; accounting of financial results of budget performance. The use of the algorithm and methodology of accounting proposed by us will contribute to complete, reliable and unbiased reflection of information on equity capital in the reporting of accountancy subjects of public sector.

Key words: equity capital, contributed capital, capital in enterprises, subjects of the public sector, accounting.