

УДК 657

Кемарська Л. Г.

Дніпровський державний технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ НА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті проаналізовано зміни у підходах до формування облікової інформації та її розкриття у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору. Проведено аналіз відображення інформації за видами діяльності у фінансовій звітності. Розкрито склад і відображення активів та пасивів у балансі згідно з національними стандартами. Проведено аналіз змін у класифікації доходів та витрат, розкрито особливості формування фінансових результатів та їх відображення у звітності.

Ключові слова: фінансова звітність, суб'єкт державного сектору, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, план рахунків, доходи, витрати, фінансові результати.

Постановка проблеми. Початок 2017 р. став черговим етапом проведення модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України, а саме набула чинності друга половина національних стандартів та ведення бухгалтерського обліку переходить на новий план рахунків. Практична реалізація модернізації обліку саме на даному етапі є найскладнішою і найважливішою, оскільки передбачає проведення низки відповідальних і складних процедур, серед яких – перенесення залишків по рахунках обліку, трансформація фінансової звітності за формами для державного сектору, внесення змін в облікову політику, оновлення форм облікових реєстрів, коригування облікового програмного забезпечення та ін. Процедури модернізації обліку не можуть бути здійснені суто механічно, основою їх якісного виконання є уточнення низки понять, осмислення сутності формування облікової інформації, виділення змін в обліку та формуванні фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам модернізації обліку в державному секторі на різних її етапах присвячено численні праці таких вітчизняних науковців, як О.О. Дорошенко, Л.Г. Ловінська, Т.Д. Косова, В.М. Метелиця, С. Свірко, А.І. Фаріон та ін. [1–7]. Учені досліджують історичні аспекти впровадження міжнародних стандартів обліку в державному секторі в країнах світу, вивчають проблеми застосування методу нарахування та особливості його впровадження після касового методу, пропонують шляхи вдосконалення положень Стратегії модернізації, вивчають особливості складу і структуру фінансової звітності тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Але попри численні дослідження проблем модернізації обліку в державному секторі значна кількість питань залишається недостатньо розкритою. Зокрема, потребує уточнення зміст господарських операцій у розрізі видів діяльності, класифікація доходів, витрат, порядок формування фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності.

Мета статті полягає в аналізі змін підходів до розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору та розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення формування фінансової звітності в умовах переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Суб'єкти державного сектору, згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [8], можна класифікувати так (рис. 1).

Для розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів із 01.01.2017 здійснюється перехід на облік господарської діяльності згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [9]. Для державного казначейства в частині обліку коштів державного та місцевого бюджетів перехід на зазначений план рахунків відтерміновано до наступного року.



Рис. 1. Класифікація суб'єктів державного сектору України

Джерело: складено автором

Таким чином, одночасно з набуттям чинності другої половини Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку в державному секторі впроваджується План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, застосування якого регулюється Порядком № 1219 [10]. Новий план рахунків ураховує зміни в обліку активів та пасивів, передбачає їх нову класифікацію та враховує нові підходи, покладені в основу формування фінансової звітності згідно з Національними положеннями (стандартами).

Розуміння нової класифікації активів та пасивів, упровадження класифікації видів діяльності, переосмислення понять «доходи» та «витрати» для суб'єктів державного сектору є необхідними для правильного відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій та, відповідно, формування фінансової звітності.

Новим базовим підходом під час модернізації обліку в державному секторі та впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі є розподіл діяльності таких суб'єктів за видами згідно з НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності». Види діяльності для суб'єктів державного сектору визначено аналогічно як і для підприємств комерційного сектору.

Відповідно до поділу видів діяльності суб'єкта державного сектору під час складання фінансової звітності облікова інформація групується в розрізі таких виокремлених видів діяльності (табл. 1).

В основу формування активу балансу за ф. 1-дс покладено нову класифікацію активів суб'єктів державного сектору. Термін використання акти-

Таблиця 1

Характеристика видів діяльності суб'єктів державного сектору

Вид діяльності	Характеристика	Відображення інформації у фінансовій звітності в розрізі видів діяльності
Звичайна діяльність	Будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження	-
Операційна діяльність	Основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю	Звіт про рух грошових коштів, ф. 3-дс, розділ 1
Інвестиційна діяльність	Придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів, ф. 3-дс, розділ 2
Фінансова діяльність	Діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань	Звіт про рух грошових коштів, ф. 3-дс, розділ 3

Джерело: складено автором

Таблиця 2

Склад і відображення активів у фінансовій звітності

Група активів	Складові	Відображення у фінансовій звітності	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку
Фінансові активи	Основні засоби, нематеріальні активи, запаси	Баланс ф. 1-дс, 1 розділ активу	Рахунки класу 1 «Нефінансові активи»
Нефінансові активи	Дебіторська заборгованість, фінансові інвестиції, грошові кошти	Баланс ф. 1-дс, 2 розділ активу	Рахунки класу 2 «Фінансові активи» (крім рах. 29 «Витрати майбутніх періодів»)
Витрати майбутніх періодів	Витрати майбутніх періодів	Баланс ф. 1-дс, 3 розділ активу	Рах. 29 «Витрати майбутніх періодів»

Джерело: складено автором

Таблиця 3

Склад і відображення пасивів у фінансовій звітності

Група пасивів	Складові	Відображення у фінансовій звітності	Відображення на рахунках обліку
Власний капітал	Внесений капітал, фонд дооцінки, резерви, капітал у підприємства, фінансовий результат	Баланс ф. 1-дс, 1 розділ пасиву	Рахунки класу 5 «Капітал та фінансовий результат»
Зобов'язання	Кредиторська заборгованість	Баланс ф. 1-дс, 2 розділ пасиву	Рахунки класу 6 «Зобов'язання» (крім рах. 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 69 «Доходи майбутніх періодів»)
Забезпечення	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Баланс ф. 1-дс, 3 розділ пасиву	Рах. 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
Доходи майбутніх періодів	Доходи майбутніх періодів	Баланс ф. 1-дс, 4 розділ пасиву	Рах. 69 «Доходи майбутніх періодів»

Джерело: складено автором

вів суб'єктом господарювання тепер не є основною класифікаційною ознакою. Відповідно, в активі балансу господарські засоби відображаються не за терміном їх використання. У балансі за ф. 1-дс окремо відображаються фінансові та нефінансові активи (табл. 2).

У класифікації пасивів та їх відображенні у фінансовій звітності також відбулися певні зміни, хоча не такі значні, як у класифікації активів. Зокрема, у пасиві в окремому розділі будуть відображатися забезпечення та доходи майбутніх періодів (табл. 3).

Інформація про витрати і доходи раніше відображалася в окремих розділах відповідно активу та пасиву балансу. Сума витрат та доходів відображалася в кварталних балансах накопичувальним підсумком із початку року. Наприкінці року доходи та витрати в бухгалтерському обліку закривалися на результати виконання кошто-

рису, що знаходив відображення у складі власного капіталу. Таким чином, у річному балансі відображався результат виконання кошторису, накопичений за період діяльності установи, а також доходи і витрати по незакінчених на кінець року проектах (наприклад, незавершені НДР).

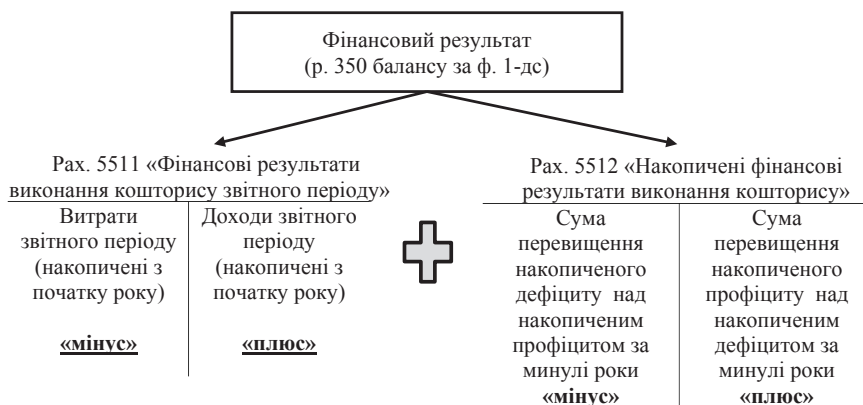


Рис. 2. Відображення фінансового результату розпорядника бюджетних коштів у балансі за ф. 1-дс

Джерело: складено автором



Рис. 3. Класифікація доходів і витрат суб'єктів державного сектору

Джерело: складено автором

Відтепер у балансі за ф. 1-дс інформація про доходи і витрати не наводиться. Суми по доходах і витратах на кінець кварталу повинні списуватися на фінансовий результат, який знайшов своє відображення у балансі за ф. 1-дс у складі власного капіталу. Порядок формування фінансового результату наведено на рис. 2.

Важливою відмінністю у формуванні фінансових результатів суб'єкта державного сектору є відсутність поділу фінансових результатів, отриманих за загальним та спеціальним фондами кошторису. До впровадження НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та нового плану рахунків бюджетні установи окремо обліковували доходи і видатки загального та спеціального фондів. Для цього всі операції з отримання доходів та нарахування видатків відображалися на окремих бухгалтерських рахунках у розрізі фондів (загального або спеціального), а по спеціальному фонду ще й у розрізі окремих джерел надходження коштів або фінансування видатків. У фінансовій звітності також відображення доходів, видатків та фінансових результатів здійснювалося окремо в розрізі загального та спеціального фондів. Це стосувалося [11]:

1) балансу – розділ 3 активу «Витрати», розділ 3 пасиву «Доходи», розділ 1 пасиву, статті «Результат виконання кошторису за загальним фондом», «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом»;

2) звіту про фінансові результати – окремо відображалася формування фінансових результатів за загальним фондом та за спеціальним фондом без їх загального підсумку;

3) звіту про рух грошових коштів – окремо відображався рух коштів загального та спеціального фондів.

Із набуттям чинності НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», 124 «Доходи», 135 «Витрати» [8] змінилися підходи до визна-

чення понять «доходи», «витрати», «видатки», а також ґрунтовно змінилася й їх класифікація в бухгалтерському обліку.

Згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»:

1) витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником);

2) доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника).

Під час класифікації доходів і витрат на перше місце виходить напрям використання чи вид діяльності, а не джерела фінансування (загальний або спеціальний фонд) (рис. 3).

Передусім за даними НП(С)БОДС 124 «Доходи», 135 «Витрати» доходи і витрати класифікуються залежно від виду господарської операції за такими групами: доходи та витрати від обмінних операцій; доходи та витрати від необмінних операцій.

До обмінних операцій належать господарські операції з продажу та придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

Необмінні операції – це господарські операції, які не передбачають передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але можуть передбачати виконання певних умов.

Відповідно до наведеної класифікації господарських операцій, доходів та витрат установи для їх обліку в плані рахунків передбачені окремі рахунки, між якими простежується чітка відповідність (табл. 4).

Наведена класифікація доходів використовується для їх відображення під час складання

Відповідність рахунків обліку доходів і витрат у Плані рахунків суб'єктів державного сектору

Вид операцій	Вид доходів або витрат відповідно до їх призначення	Рахунки обліку доходів	Рахунки обліку витрат
Обмінні операції	Асигнування / витрати на виконання бюджетних програм	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»	80 «Витрати на виконання бюджетних програм»
	Доходи від реалізації продукції / Витрати на виготовлення продукції	71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»
	Доходи / витрати від продажу активів	72 «Доходи від продажу активів»	82 «Витрати з продажу активів»
	Фінансові доходи / витрати	73 «Фінансові доходи»	83 «Фінансові витрати»
	Інші доходи / витрати за обмінними операціями	74 «Інші доходи за обмінними операціями»	84 «Інші витрати за обмінними операціями»
Необмінні операції	Доходи / витрати за необмінними операціями	75 «Доходи за необмінними операціями»	85 «Витрати за необмінними операціями»

Джерело: складено автором

«Звіту про фінансові результати» за ф. 2-дс, розділ 1 «Фінансовий результат діяльності».

Витрати також відображаються окремо за обмінними та необмінними операціями, але для відображення витрат за обмінними операціями застосовується їх групування за елементами витрат: витрати на оплату праці; відрядження на соціальні заходи; матеріальні витрати; амортизація; фінансові витрати; інші витрати за необмінними операціями.

Водночас звична класифікація доходів і витрат у розрізі загального та спеціального фондів кошторису продовжує використовуватися для їх відображення у фінансовій звітності. У розрізі фондів доходи і витрати суб'єкта державного сектору відображаються у розділі III «Виконання бюджету (кошторису)» «Звіту про фінансові результати» за ф. 2-дс. Інформація про витрати наводиться за згорнутими статтями без наведення КЕКВ.

Ще однією особливістю бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів державного сектору з 01.01.2017 є заміна понять «видатки» та «витрати» єдиним поняттям «витрати». Термін «видатки» у Плані рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, формах фінансової звітності, Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі не застосовується.

Висновки. Перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору спричинив виникнення низки суттєвих

змін у формуванні облікової інформації та її відображенні у фінансовій звітності з 2017 р. для розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. Під час складання балансу значно змінився порядок формування активу: основною класифікаційною ознакою тепер є не термін використання, а відношення до фінансових чи нефінансових. Другою значною відмінністю є відсутність відображення інформації про доходи та витрати, а фінансовий результат відображається без поділу на загальний та спеціальний фонди.

Відображення доходів та витрат у розрізі загального та спеціального фонду у фінансовій звітності залишилося лише в розділі III «Виконання бюджету (кошторису)» «Звіту про фінансові результати» за ф. 2-дс. Для заповнення інших розділів цієї форми використовується нова класифікація доходів та витрат, в основу якої покладено напрям використання чи вид діяльності (за обмінними чи необмінними операціями), а для витрат також і класифікація за елементами.

Складання Звіту про рух грошових коштів здійснюється на підставі розподілу грошових потоків за видами діяльності: операційна, інвестиційна, фінансова.

Важливим напрямом подальших досліджень убагацьється уточнення змісту господарських операцій у розрізі виділених видів діяльності, дослідження порядку формування облікової інформації про витрати за елементами та її відображення у звіті про фінансові результати за ф. 2-дс.

Список використаних джерел:

1. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 2. – С. 209–211.
2. Ловінська Л.Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л.Г. Ловінська, Л.В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76–87.
3. Косова Т.Д. Інформаційне забезпечення фінансового контролю на основі міжнародних стандартів обліку для державного сектору / Т.Д. Косова, І.А. Ангеліна // Бізнес Інформ. – 2014. – № 8. – С. 218–222.
4. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/>.
5. Свірко С. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5. – С. 478–484.
6. Фаріон А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації : автореф. дис. ... канд. екон. наук / А.І. Фаріон. – Київ, 2011. – 20 с.
7. Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56–57.
8. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/>.
9. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>.
10. Порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом МФУ № 1219 від 29.12.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>.
11. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затв. Наказом МФУ від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>.

Кемарская Л. Г.

Днепропетровский государственный технический университет

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Резюме

В статье проведен анализ подходов к формированию учетной информации и ее раскрытию в финансовой отчетности субъекта государственного сектора. Проведен анализ отражения информации по видам деятельности в финансовой отчетности. Раскрыты состав и отражение активов и пассивов в балансе в соответствии с национальными стандартами. Проведен анализ изменений в классификации доходов и расходов, раскрыты особенности формирования финансовых результатов и их отражение в отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, субъект государственного сектора, Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета субъектов государственного сектора, план счетов, доходы, расходы, финансовые результаты.

Kemarska L. G.

Dniprovsky State Technical University

FEATURES OF FORMATION OF STATEMENTS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES WITH CONDITIONS OF TRANSITION TO NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Summary

In the article changes in approaches to formation of accounting information and its disclosure in financial statements of public sector entities are analyzed. Analysis of display of information by types of activities in financial statements was conducted. Storage and display of assets, owner's equity and liabilities in balance sheet according to national standards were disclosed. Analysis of changes in classification of income and expenses was conducted, features of formation of financial results and displaying them in statements were disclosed.

Key words: financial statements, public sector entities, national public sector accounting standard, card of accounts of record-keeping, income, expenses, financial results.

УДК 657.633.5:658.84:004.738.5

Корягін М. В.

Львівський торговельно-економічний університет

Плотніченко І. Б.

Національний університет «Львівська політехніка»

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПІДПРИЄМСТВ ІНТЕРАКТИВНОЇ ТОРГІВЛІ: СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ

У статті досліджено сутнісну характеристику системи внутрішнього контролю в контексті діяльності підприємств інтерактивної торгівлі. Розкрито призначення внутрішнього контролю як невід'ємного компонента ефективного управління підприємством. Сформульовано цілі та визначено ключові принципи організації внутрішнього контролю, дотримання яких сприятиме забезпеченню дієвого функціонування та розвитку суб'єкта електронної торгівлі.

Ключові слова: внутрішній контроль, інтерактивна торгівля, електронна торгівля, призначення, цілі, принципи.

Постановка проблеми. Сучасна практика функціонування підприємств засвідчує серед головних важелів впливу на їх діяльність саме внутрішній контроль, організація якого повинна забезпечувати об'єктивну оцінку результативності діяльності, достовірності звітності, підтвердження законності та доцільності господарських операцій, збереження майна. Отже, визначення концептуальних засад внутрішнього контролю, що передусім витікає з дослідження сутності даного поняття та є важливим для розуміння його цілей в контексті здійснення інтернетизованої комерційної діяльності суб'єктів господарювання, набуває особливо значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у наукове розроблення проблемних питань теорії і практики організації та методології

внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю зробила низка вітчизняних та зарубіжних учених. Так, Л.В. Нападовською [1] визначено основні засади внутрішньогосподарського контролю в ринковій економіці. В.Ф. Максимовою [2] сформульовано цілісне наукове обґрунтування системності внутрішнього контролю та його значення в управлінні підприємством. С.М. Петренко [3] розкрито актуальні проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку внутрішнього контролю. Т.А. Бутинець [4] обґрунтовано управлінський підхід щодо внутрішнього контролю діяльності господарюючих суб'єктів. В.П. Пантелеєвим [5] досліджено організаційні та методологічні аспекти внутрішньогосподарського контролю підприємств. Дана наукова проблематика також знаходить широке розкриття в працях