Література

1. Гузар Б. С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях / Б. С. Гузар, Н. І. Загребельна, Л. Л. Головко // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 133-137.
2. Данкевич А. Є. Світовий досвід оренди земель / А. Є. Данкевич // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 138-144.
3. Дерій В. А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном / В. А. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 5. – С.14-15.
4. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова затверджена постановою КМУ від11.10.2002 р. № 1531 // Зібрання законодавства України. – Серія 1. – 2002. – № 42. – С. 13-29.
5. Назербаєва І. Земля та операції землею в бухгалтерському та податковому обліку / І. Назербаєва // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – Вип. 3. – С.167-173.
6. Оцінка земель : навч. посіб. / [М. Г. Ступень, Р. Й. Гулько, І. В. Залуцький, О.Я. Микула та ін.] ; за ред. М.Г. Ступеня. – Львів : Новий світ 2000, 2005. – 308 с.
7. Петрова О. О. бухгалтерський облік і оцінка земельних ресурсів : дис. канд. екон. наук : 08.00.12 / Олена Олексіївна Петрова. – Новосибірськ. – 2003. – 194 с.
8. Про оцінку земель : Закон України від 11. 12. 2003 р. № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229.

УДК 657.1

Мельник Н.Г.,
к.е.н., доцент кафедри
Сисюк С.В.,
к.е.н., доцент кафедри
кафедра обліку в бюджетній і соціальній сфері
Тернопільський національний економічний університет

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

Постановка проблеми. Необхідність вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні об'єктивно виникла на початку 90-х років 20 століття. Вперше на законодавчому рівні доцільність реформування обліку було визначено Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу». Саме цим документом встановлено, що бухгалтерський облік є однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється реформування відповідно до європейських та світових вимог. Тобто, вітчизняна система обліку і звітності формувалася під впливом двох основних тенденцій: внутрішніх змін, які відбулися в економіці України, та доцільності приведення системи обліку у відповідність до міжнародних вимог. На даний час процес реформування продовжується і охоплює усю систему обліку, яка сформувалася в нашій державі, в тому числі й облік діяльності бюджетних установ. Слід констатувати, що саме стосовно обліку в бюджетних установах залишається багато невирішених і дискусійних запитань, які, наприклад, стосуються облікової термінології в цілому та стосовно власного капіталу зокрема.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За останні роки проблематика обліку діяльності бюджетних установ досліджувалися у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, С.Я. Зубілевич, 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, тоді як дана категорія є надзвичайно складною і важливою для бюджетних установ. Усе вищевказане свідчить про актуальність теми та зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка теоретичних, методологічних положень і практичних рекомендацій щодо облікового відображення власного капіталу бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Варто зазначити, що капітал є однією з фундаментальних економічних категорій, сутність якої наукова думка досліджує протягом багатьох століть. Історично капітал виступав такою економічною категорією, яку складно інтерпретувати. 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 [3, с. 18].

Як зазначає А.М. Поддєрьогін, поняття «капітал» асоціюється з поняттям «власність», оскільки у момент створення підприємства його стартовим капіталом виступає вартість майна. Тобто на цьому етапі, коли підприємство не має зовнішньої заборгованості, капітал обчислюється за загальновідомою формулою [12, с. 169]:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} \quad (1)$$

Оскільки виникнення заборгованості є нормальним процесом діяльності підприємства, в подальшому власний капітал розраховується за формулою, яка передбачає вирахування із загальної суми активів суми зобов'язань:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання} \quad (2)$$

Це рівняння показує, яка частина ресурсів належить безпосередньо власнику, і за яку він несе відповідальність перед кредиторами [6].

Отже, поняття власного капіталу тісно пов'язане з поняттями активів і зобов'язань, тому розглянемо їх визначення у стандартах, які стосуються обліку і звітності в цілому та бюджетних установ зокрема (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування категорій, пов'язаних з власним капіталом

	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС)	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС)
Активи	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому	Ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигід або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання	Ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому
Зобов'язання	Заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди	Теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності	Заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності
Власний капітал	Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань	Частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань
	Активи - Зобов'язання	Активи - Зобов'язання	Активи - Зобов'язання

Джерело: розроблено авторами самостійно на основі [9; 10; 11]

Отже, як бачимо з наведених у табл. 1 визначень, НП(С)БО 1, МСБОДС та НП(С)БОДС дають практично однакове трактування категорій, проте наявні й певні відмінності. Крім поняття «економічні вигоди», які використовуються в НП(С)БО, національні та міжнародні стандарти для бюджетних установ містять також поняття «потенціал корисності», під яким розуміють наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для

досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб. Така особливість пов'язана із правовим статусом бюджетних установ, до яких згідно з Бюджетним кодексом України, відносяться органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [5]. Саме правовий статус та неприбутковість бюджетних установ зумовлюють те, що активи бюджетних установ є засобом для досягнення визначеної ними мети, тобто покладених на них загальнодержавних, соціальних, політичних чи інших функції. Водночас активи, які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, визначаються як такі, що мають «потенціал корисності».

Вважаємо, що економічний зміст поняття власного капіталу, який наведено в діючих П(С)БО, є найоб'єктивнішим з точки зору джерел формування майна. Адже власний капітал, як економічна категорія, є вартісним відображенням майна власників підприємства. Разом з тим, при різних організаційних формах та формах власності власний капітал матиме різну сутність.

Зокрема баланс бюджетної установи має таку структуру (рис. 1):

Рис. 1. Будова балансу бюджетної установи

Джерело: [2, с. 46]

На думку П.Й. Атамаса саме склад статей активу балансу засвідчує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що це установи державної і комунальної форм власності, які утримуються повністю або частково за рахунок державного та/або місцевих бюджетів [2, с. 47].

З точки зору бухгалтерського обліку власний капітал бюджетних установ складається із сум їхніх фондів і результатів діяльності (рис. 2).

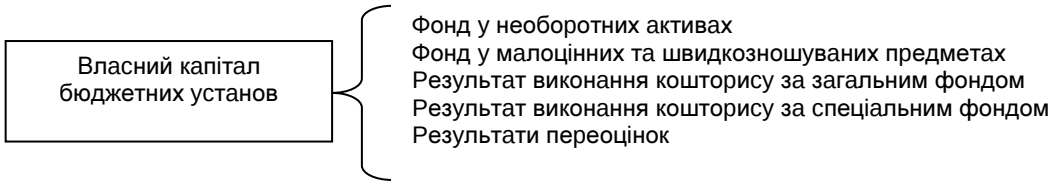

Рис. 2. Структура власного капіталу бюджетних установ

Джерело: розроблено авторами самостійно

Фонди бюджетних установ містять суми вкладень до фонду основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів з урахуванням нарахованого зносу, а також суми вкладень до фонду малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких не перевищує одного року. Фінансовий результат діяльності за минулі бюджетні роки – це фінансовий результат виконання кошторису установи за минулий бюджетний рік у частині загального і спеціальних фондів. Результат переоцінок стосується матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, крім операцій з курсовими різницями, що склався на кінець звітного періоду. Власний капітал бюджетних установ обліковується на рахунках 4 класу «Власний капітал».

При цьому повністю погоджуємося з думкою О.В. Адамик, що капітал бюджетної установи не є її власністю, а надається у користування для виконання суб'єктом покладених на нього функціональних обов'язків. Фінансовий результат, що при цьому утворюється, не є показником ефективності діяльності (як наприклад у комерційних організаціях), а є індикатором ефективності освоєння отриманого фінансування [1, с. 417]. Крім цього, вважаємо, що бюджетні установи практично не мають впливу на розмір фондів та фінансових результатів, особливо в умовах недостатності бюджетного фінансування.

Виходячи з зазначеного вище, підтримуємо думку російського вченого С.І. Колесникова про те, що бюджетна установа наділяється фондами, які служать джерелом формування активів [6]. Саме тому для бюджетних установ доцільно використовувати таке балансове рівняння:

$$\text{Активи} = \text{Фонди} + \text{Зобов'язання} \quad (3)$$

Тобто, виходячи із змісту та облікового відображення доречнішим та обґрунтованішим є використання терміну «фонди» на противагу терміну «власний капітал».

Для узагальнення сутності власного капіталу бюджетних установ проаналізуємо його визначення у роботах різних авторів (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення власного капіталу бюджетних установ

Автор	Визначення
Ватуля І.Д. [7]	Власний капітал бюджетних установ - це частина активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій бюджетною установою
Атамас П.Й. [2]	Власний капітал відображає вартість державного (комунального) майна, переданого в постійне безпосереднє розпорядження бюджетної установи, а також результати виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами
Джога Р.Т., Сінельник Л.М. та ін. [8]	Сума власного капіталу бюджетної установи є абстрактною величиною. Власний капітал є основою для започаткування та подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, одним з її найважливіших показників
Михайлов М. Г., Телегунь М. І. та ін. [4]	Під власним капіталом бюджетних установ розуміють частину активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій. Власний капітал виступає гарантією організації діяльності бюджетних установ
Шара Є.Ю., Андрієнко О.М. та ін. [14]	Капітал установи – це сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, необхідних для діяльності суб'єкта господарювання.

Узагальнюючи наведені в табл. 2 визначення, зазначимо, що більшість науковців власним капіталом бюджетних установ вважають частину активів, що забезпечують функціонування та здійснення бюджетною установою основних функцій. Тобто в даному випадку мова йде саме про чисті активи, які на відміну від абстрактного для бюджетних установ поняття «власний капітал» мають чітке вираження. Оскільки бюджетні установи не володіють власним майном, поняття «власний капітал» не має для них повноцінного змісту. У такому випадку баланс бюджетної установи відображатиме рівняння:

$$\text{Чисті активи} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання} \quad (4)$$

Важливо зазначити, що аналогічний підхід використовується й у МСБОДС, де на противагу терміну «власний капітал» використовується поняття «чисті активи/власний капітал (net assets/equity)». При цьому термін використовується для позначення залишкової частки у звіті про фінансовий стан (активи мінус зобов'язання), а також зазначається, що чисті активи/власний капітал можуть бути додатною або від'ємною величиною.

Згідно зі Стратегією модернізації бухгалтерського обліку, у державному секторі прогнозується, що з 2015 року в Україні будуть запроваджені національні положення бухгалтерського обліку в державному секторі, які крім інших аспектів, будуть стосуватися й власного капіталу бюджетних установ. Зокрема, на відміну від діючого Порядку складання фінансової та бюджетної звітності, відповідно до НП(С)БОДС №101 у балансі інформація щодо власного капіталу розкриватиметься у таких статтях (рис. 3):

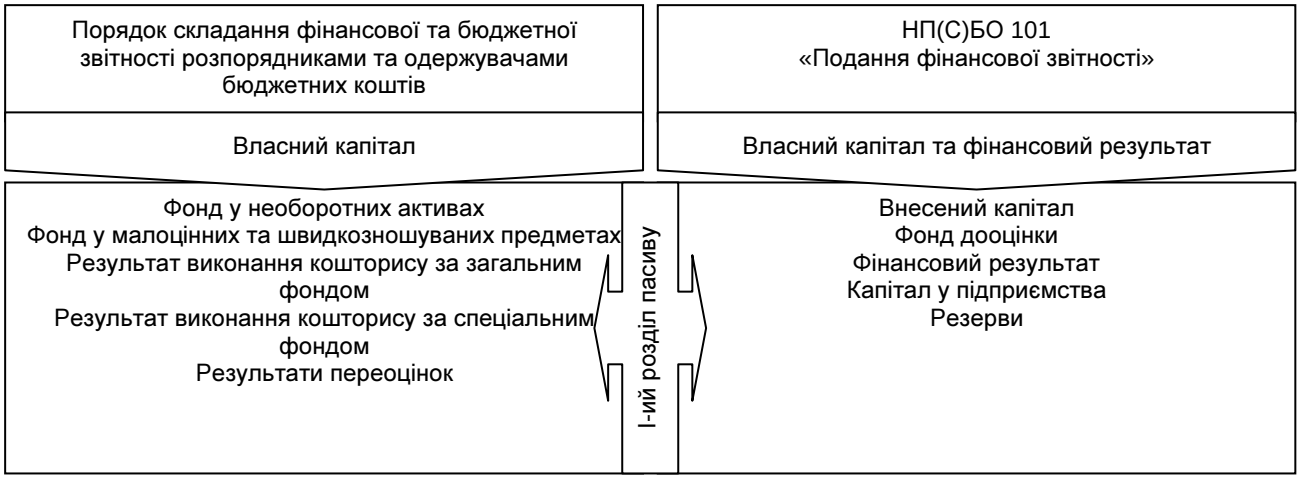

Рис. 3. Відображення інформації про власний капітал у балансі бюджетної установи

Джерело: Розроблено авторами самостійно

Крім цього, відповідно до НП(С)БОДС 101 впроваджується Звіт про власний капітал (за формою № 4-дс), який розкриватиме інформацію про зміни у складі власного капіталу [10]. Звіт про

власний капітал включатиме в себе статті, які дублюють І-ий розділ пасиву балансу. Тому вважаємо недоцільним введення такої форми звітності, а дані, які відображають збільшення або зменшення залишків за статтями на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін, достатньо розкривати у Примітках до звітності.

Висновки з даного дослідження. Таким чином, проведене дослідження суті власного капіталу бюджетних установ дозволяє зробити висновок про те, що оскільки бюджетні установи не володіють власним майном, поняття «власний капітал» не має для них повноцінного змісту. З точки зору бухгалтерського обліку до введення в дію НП(С)БОДС власний капітал бюджетних установ складатиметься із сум їхніх фондів і результатів діяльності. Тобто, виходячи із сутності та облікового відображення доречнішим та обґрунтованішим є використання терміну «фонди» на противагу терміну «власний капітал». У зв'язку з реалізацією вимог Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі вважаємо за доцільне поступове введення в облікову термінологію та практичну діяльність бюджетних установ поняття «чисті активи (net assets)», яке відповідає міжнародній практиці та на відміну від абстрактного для бюджетних установ поняття «власний капітал» має чітке вираження.

Література

1. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів / О.В. Адамик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 413-422.
2. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
3. Бєлоусов М.О. Генезис категорії «капітал»: економічна та облікова інтерпретація / М.О. Бєлоусов // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 18-26.
4. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 384 с.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
6. Колесников С.И. Об основном балансовом уравнении в бюджетном учете [Электронный ресурс] / С.И. Колесников. – Режим доступа: http://naloglib.net/005/ ob-osnovnom-balansovom-uravnenii-v-byudzhetnom-uchete?page=0,0
7. Облік у бюджетних установах / І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля, З.М. Левченко та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
8. 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.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.
12. Поддєрьогін А.М. Фінансовий менеджмент : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / А.М. Поддєрьогін, Л.Д. Буряк, Н.Ю. Калач. – К. : КНЕУ, 2001. – 294 с.
13. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки. – Постанова Кабінету Міністрів від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.gov.ua.
14. Шара Є.Ю. Бухгалтерский облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеєва. – К. : ЦУЛ, 2011. – 440 с.