

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-9-109-26>

УДК 657.42

Беженар А.Ю.¹

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація. Знання теоретичних основ, методики та організації обліку суб'єктів державного сектору економіки є важливою умовою достовірного відображення інформації про господарські операції з активами в бухгалтерському обліку; з подальшим її узагальненням в процесі складання фінансової звітності, а також подання користувачам для задоволення інформаційних потреб в процесі ухвалення управлінських рішень. Облікова інформація про наявність та рух нефінансових активів – умова ефективного управління діяльністю суб'єкта державного сектору. Зміни у регулюванні сфери діяльності суб'єктів у державного сектору економіки призвели до суттєвих змін у системі обліку, що, своєю чергою, потребує удосконалення методичної бази обліку, фінансової звітності, особливо в частині операцій з нефінансовими активами. Насамперед це стосується, запровадження в облікову практику поняття «нефінансові активи», що спричинило відповідні зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ключові слова: облік, звітність, активи, фінансові активи, нефінансові активи, основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість.

Bezhenar Alyona

Kyiv National University V. Hetman University of Economics

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF ACCOUNTING OF NON-FINANCIAL ASSETS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

Summary. Knowledge of the theoretical foundations, methods and organization of accounting of subjects of the public sector of the economy is an important condition for the reliable display of information about economic transactions with assets in accounting; with its further generalization in the process of drawing up financial statements, as well as submission to users to meet information needs in the process of making management decisions. Accounting information on the presence and movement of non-financial assets is a condition for effective management of the activities of a public sector entity. Changes in the regulation of the sphere of activity of subjects in the public sector of the economy have led to significant changes in the accounting system, which, in turn, requires improvement of the methodological basis of accounting, financial reporting, especially in the part of operations with non-financial assets. First of all, this concerns the introduction of the concept of "non-financial assets" into the accounting practice, which caused corresponding changes in the Chart of accounts of accounting in the public sector. The implementation of measures of the Accounting Modernization Strategy in the public sector in 2017 is aimed at improving the accounting system, in terms of methodology, methods and organization. The problematic issues of reforming the accounting of the public sector of Ukraine, the development and practical implementation of the National provisions (standards) of accounting in the public sector, actualize the need for their research and practical solution. New terminology, new classification features, methods of assessment, new Plan of accounting accounts in the public sector significantly influenced the order of grouping of assets of budget institutions, display of information about them on accounting accounts, in accounting registers, as well as in financial reporting forms. Accordingly, there have been many discussions on this issue. The expediency of such changes in the accounting system of public sector entities still remains a debatable issue and needs to be resolved.

Keywords: accounting, reporting, assets, financial assets, non-financial assets, fixed assets, intangible assets, investment real estate.

Постановка проблеми. Реалізація заходів Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі 2017 року спрямована на вдосконалення системи обліку, в частині методології, методики та організації. Проблемні питання реформування бухгалтерського обліку державного сектору України, розробка і практичне впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), актуалізують необхідність їх дослідження та практичного вирішення.

Аналіз досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретико-методичних засад

організації обліку нефінансових активів та джерел їх утворення в бюджетних установах як суб'єктах державного сектору економіки зробили вітчизняні вчені та науковці: П.Й. Атамас, М. Дідик, Р.Т. Джога, Н.С. Костишин, В.М. Панасюк, Н.М. Прядка, С.В. Свірко, Т.В. Черкашина. Втім, питання групування нефінансових активів, методів їх оцінки, порядку відображення в обліку та звітності в умовах застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі поки, що дослідженні не повною мірою.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Нова термінологія, нові класи-

¹ ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9730-5585>

фікаційні ознаки, способи оцінки, новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі суттєво вплинули на порядок групування активів бюджетних установ, відображення інформації про них на бухгалтерських рахунках, в облікових реєстрах, а також у формах фінансової звітності.

Найбільшою мірою це стосується нового терміну «нефінансові активи» внесеного до Балансу (форма № 1-дс), що складається суб'єктами державного сектора України. Відповідно з'явилися багато дискусій із цього питання. Доцільність таких змін в системі бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора поки що залишається дискусійним питанням і потребує вирішення.

Мета статті: дослідити проблемні питання нового, закріпленого у законодавстві порядку визначення, групування та оцінки нефінансових активів бюджетних установ і обґрунтувати можливі варіанти їх практичного використання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Із прийняттям НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів у складі традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в установах державного сектору відбулися певні зміни. Серед важливих результатів виконання заходів реформування – оновлення об'єктів обліку та їх перегрупування. Певна річ, мова іде про нефінансові активи. До нефінансових активів віднесені основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи. Відповідно *фінансові активи включають:* довгострокову дебіторську заборгованість; довгострокові фінансові інвестиції; поточну дебіторську заборгованість; поточні фінансові інвестиції; грошові кошти та їх еквіваленти установ та державних цільових фондів; кошти бюджетів та інших клієнтів; інші фінансові активи. Загалом на даний час, класифікація економічних активів за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» складена з урахуванням нових для вітчизняних облікових практиків понять, таких, як фінансові та нефінансові активи.

Поняття «нефінансові активи» запроваджено до фінансової звітності і обліку у процесі поширення і адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (далі МСБОДС). Вже з 2017 року суб'єкти державного сектору економіки подають Баланс за новою формою, де розділ 1 активу має назву «Нефінансові активи». До статей розділу відносяться інформація, що відповідає таким вимогам: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена [1].

За Планом рахунків в державному секторі активи поділяються на фінансові та нефінансові. Зміни, що відбулися в активах Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з 01.01.2017 року ілюструється на рис. 1.

У результаті інтеграції класів рахунків двох попередніх планів, сучасний План рахунків державного сектора включає:

- поняття «нефінансові активи» (клас 1), яким об'єднано поняття «оборотні активи», «запаси»;
- поняття «фінансові активи» (клас 2), яким об'єднано поняття «грошові кошти та їх еквіва-

ленти», «фінансові вкладення», «дебіторська заборгованість».

Чітке визначення нефінансових активів подане С.В. Свірко: «...це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [2].

Прядко Н. М. наголошує, що на практиці нефінансові активи є основними активами бюджетних установ, у звітності їх частка досить вагома, у балансі – виокремлений розділ під назвою «нефінансові активи». У своїх дослідженнях, вона вказує на відсутність загального показника для характеристики нефінансових активів, який задовольнив би всі інформаційні потреби користувачів [3, с. 120].

До важливих результатів виконання заходів з модернізації обліку в державному секторі слід віднести виокремлення укрупненого об'єкта бухгалтерського обліку у формі нефінансових активів установ. Відповідно у складі активів та пасивів відбулися певні перегрупування. До нефінансових активів віднесені основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи. Слід зазначити, що класифікація нефінансових активів установ державного сектору відрізняється від класифікації нефінансових активів виробничої сфери.

Позаяк, є сформувані класи з поділом активів на необоротні та оборотні активи від найменш ліквідних до найбільш, тобто привести структуру плану рахунків суб'єктів державного сектору аналогічно до Плану рахунків, який використовувався до 2017 року, з певними уточненнями і доопрацюваннями (рис. 2). На практиці це означає повернення до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Слід також зазначити, що класифікація нефінансових активів для цілей бухгалтерського обліку, за планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі відрізняється від класифікації за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». У стандарті до «Нефінансових активів» включено необоротні і оборотні активи, які раніше обліковувалися на рахунках 1 та 2 класу Плану рахунків. На даний час це класифікація – за належністю до нефінансових активів.

У класифікації активів за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» враховано нові для вітчизняних фахівців з обліку поняття -фінансові та нефінансові активи. Нефінансові активи – це ресурси, що знаходяться у власності інституційних одиниць, та які залежать від походження поділяються на виробничі і невиробничі.

До їх складу відносять:

- виробничі активи, що виникають в процесі виробництва та складаються з запасів матеріальних оборотних засобів основного капіталу та цінностей;
- невиробничі – активи, які є умовами для виробництва, та включають: землю, надра, водні ресурси, біологічні ресурси.

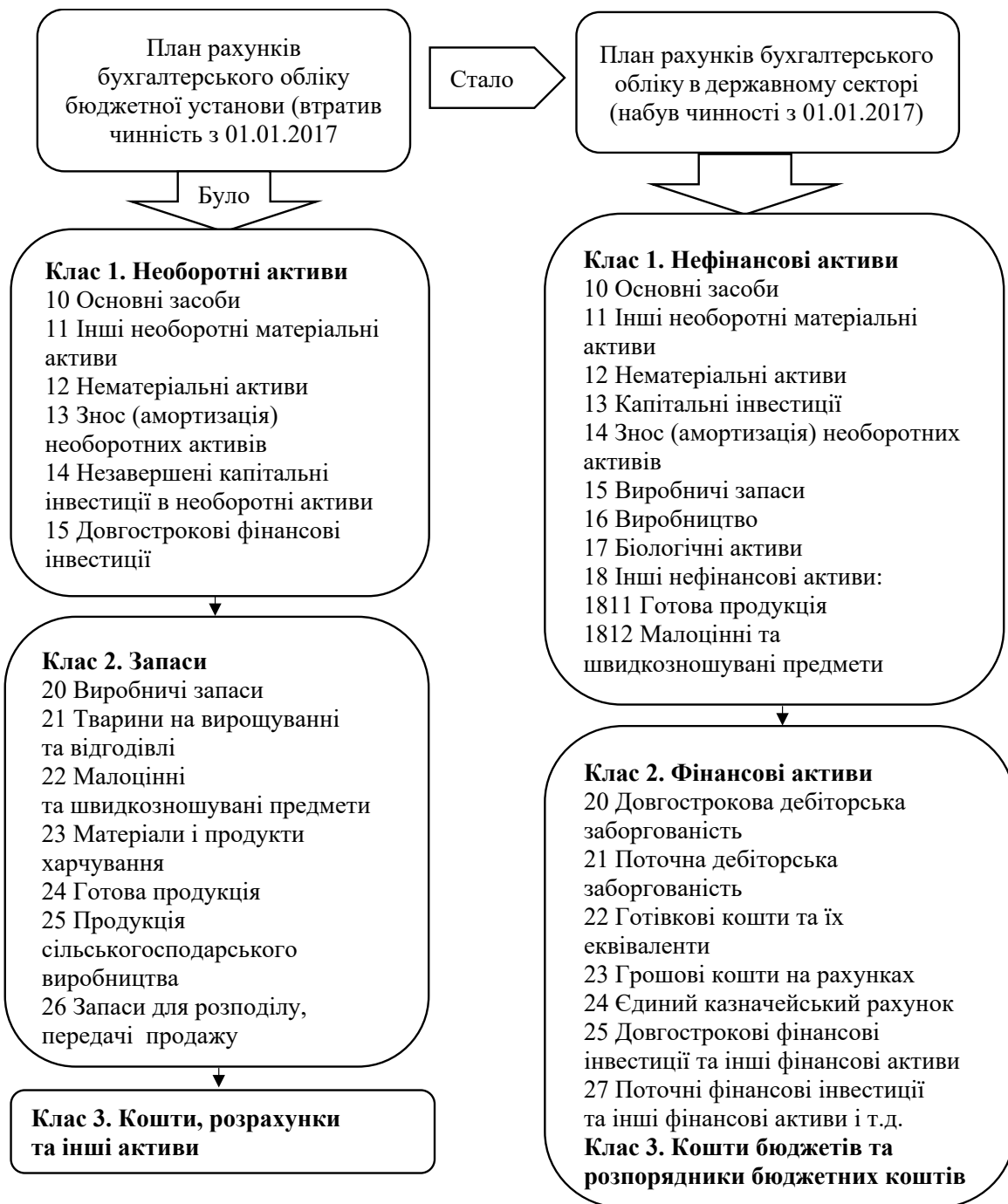


Рис. 1. Зміни в активах Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з 01.01.2017 р.

Джерело: розроблено автором за даними [3; 6]

Отже, нефінансові активи – усі активи, крім фінансових, які використовуються або утримуються бюджетною установою з метою отримання у майбутньому економічних вигід від їх використання.

Серед них:

– основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для їх використання у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року;

– нематеріальні активи – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані;

– інвестиційна нерухомість – земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

– малоцінні необоротні матеріальні активи – вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА, суб'єкти держсектору можуть встановлювати самостійно з обґрунтуванням критеріїв щодо визначення таких ознак;

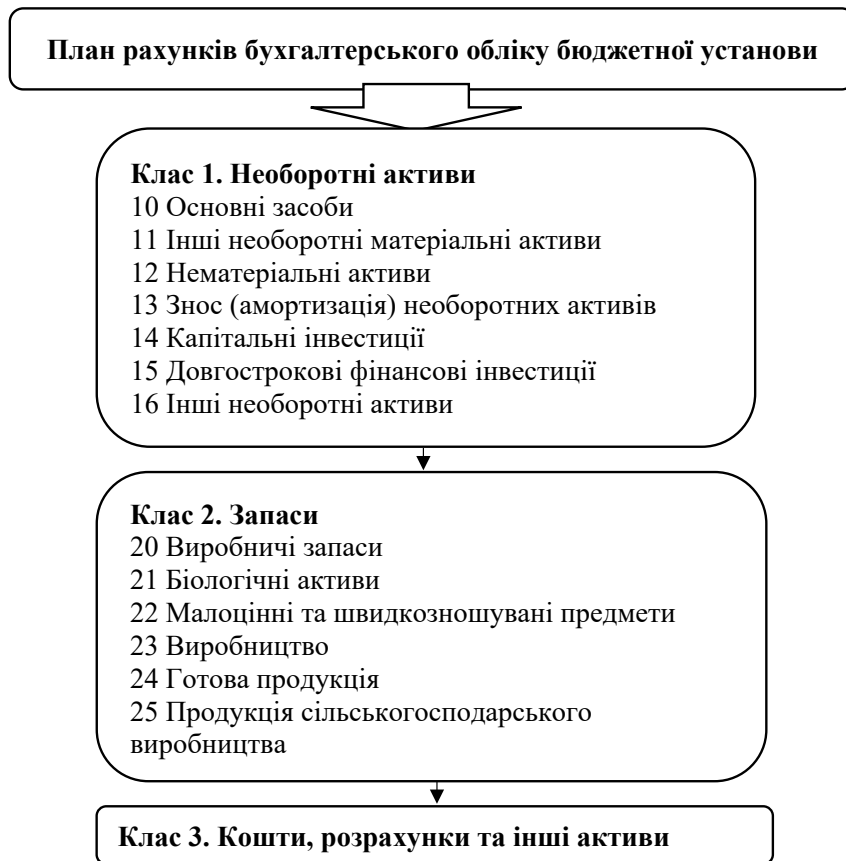


Рис. 2. План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетної установи з деякими доопрацюваннями

Джерело: розроблено автором

– запаси – активи, які: 1) утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; 3) перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору;

– готова продукція – продукція, повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає чинним стандартам або затвердженим технічним умовам (є в наявності сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами);

– малоцінні та швидкозношувані предмети – предмети, що використовуються установою не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;

– інші нефінансові активи.

Для забезпечення порівнянності фінансової звітності установ державного сектору України і державного сектору інших країн є сенс провести порівняльний аналіз фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової

звітності» [4] і МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» за умови їх узгодження [5]. Структура балансу активів відповідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» і МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» наведена у табл. 1.

Як видно, структура активів бухгалтерського балансу (форма № 1-дс) за НП(С)БОДС 101 істотно відрізняється від структури звіту про фінансовий стан за МСБОДС 1. Насамперед, це стосується назв розділів. За НП(С)БОДС 101 активи поділяються на фінансові та нефінансові, а за МСБОДС 1 – поточні і непоточні активи.

Варто відзначити, що структура активів звіту про фінансовий стан відповідно до міжнародних стандартів може змінюватись, відповідно до пункту 75 МСБОДС 1. Кожна установа беручи до уваги характеристики її діяльності може прийняти рішення, наводити чи не наводити поточні та непоточні активи, а також поточні та непоточні зобов'язання як окрему класифікацію в звіті про фінансовий стан. Якщо організація вирішує не проводити таку класифікацію, вона повинна відображати всі активи та зобов'язання в порядку їх ліквідності в широкому сенсі.

Наведене свідчить, що оновлення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку установ державного сектору є важливою умовою вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління на всіх рівнях бюджетного процесу.

Згідно національних рахунків України, що складаються за новими версіями міжнародного

Порівняльна структура активів Балансу (форма № 1) відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»

МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
АКТИВ	АКТИВ
Непоточні активи	
Дебіторська заборгованість	–
	Нефінансові активи
Інфраструктура, основні засоби	Основні засоби: – первісна вартість; – знос
Земля й будівлі	–
Нематеріальні активи	Нематеріальні активи: – первісна вартість; – амортизація
–	Незавершене будівництво
–	Запаси
–	Малоцінні та швидкозношувані предмети
–	Готова продукція
Інвестиції	Інвестиції в нефінансові активи
Інші нефінансові активи	Інші нефінансові активи
Поточні активи	Фінансові активи
Дебіторська заборгованість	Дебіторська заборгованість за: – розрахунками з бюджетом; – розрахунками за товари, роботи, послуги; – наданими кредитами; – виданими авансами; – внутрішніми розрахунками; – розрахунками з недостач; – інша
Грошові кошти та їхні еквіваленти	Грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів в: – касі; – казначействі; – установах банків
	Кошти бюджетів та інших клієнтів на: – єдиному казначейському рахунку; – рахунках в установах банків
Запаси	Запаси (за НП(С)БОДС 101 це нефінансові активи)
Аванси	–
Інвестиції	Фінансові інвестиції
–	Інші фінансові активи
	ІІІ. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Джерело: побудовано за інформацією [5; 6]

стандарту СНР-2008 та європейського стандарту ESA-2010, державний сектор є одним з п'яти інституційних секторів економіки і має назву Сектор загального державного управління.

Сектор загального державного управління об'єднує юридичні особи, для яких основною діяльністю є виконання функцій законодавчої, виконавчої або судової влади стосовно інших інституційних одиниць в межах певної території.

Як окремий сектор економіки, суб'єкти державного сектора ведуть облік за власним планом рахунків, розробленим відповідно до специфіки їх діяльності та складають фінансову звітність, що розроблена для суб'єктів державного сектора.

Висновки. Реформування системи обліку і звітності в державному секторі економіки є довготривалим та складним процесом. Зміни в законодавстві, апробування на практиці нового плану рахунків, оновлених форм фінансової звітності, застосування нового групування нефі-

нансових активів, ставлять перед вченими нові завдання щодо вдосконалення методики організації, ведення обліку у сучасних реаліях, а перед дослідниками – відповідної підготовки, підвищення рівня вмінь та компетентностей.

Для модернізації системи обліку в державному секторі необхідним є формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, удосконалення методології обліку та складання звітності, запровадження прогресивних інформаційних технологій. Лише гармонічне поєднання всіх заходів реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні з точки зору фінансового, науковометодичного та організаційного забезпечення, доступності навчання для відповідних фахівців з погляду рівня оплати, підконтрольність виконання попередньо затверджених заходів, створення системи підвищення кваліфікації бухгалтерів може забезпечити їх професійне та якісне запровадження у систему обліку установ.

Список літератури:

1. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством. *Міжнар. зб. наук. праць. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. Вип. 3(18) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. Житомир : ЖДТУ, 2011. С. 93–101.
2. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 23–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_6 (дата звернення: 22.09.2022).
3. Прядка Н.М. Концептуальні засади обліку нефінансових активів у контексті облікових стандартів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2 (2). С. 116–121. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2\(2\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2(2)_25) (дата звернення: 22.09.2022).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. Дата оновлення 01.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/z0095-11>
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектора 1 «Подання фінансових звітів». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_1.pdf
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. Дата оновлення 01.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>

References:

1. Panasyuk V.M. (2011) Informatsiyni resursy v obliku i yikh rol v pidvyshchenni efektyvnosti upravlinnya pidpryyemstvom [Information resources in accounting and their role in increasing the efficiency of enterprise management]. *Bukhhaltersky oblik, kontrol i analiz – 2011: Mizhnarodnyy zbirnyk nauk. prats / Vidpov. red. d.e.n., prof. F.F. Butynets. Zhytomyr: ZHDTU*. (in Ukrainian)
2. Svirko S.V. (2013) Rozvytok otsinky nefinansovykh aktyviv u byudzhetnykh ustanovakh: istorychni tradytsiyi ta suchasni tendentsiyi [The development of the assessment of non-financial assets in budget institutions: historical traditions and modern trends]. *Nezalezhnyi audytor*, no. 5, pp. 23–34. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_6 (accessed September 22, 2022).
3. Pryadka N.M. (2017) Kontseptualni zasady obliku nefinansovykh aktyviv u konteksti oblikovykh standartiv [Conceptual principles of accounting for non-financial assets in the context of accounting standards]. *Ekonomichnyi visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii*, vol. 2(2), pp. 116–121. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2\(2\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_2(2)_25) (accessed September 22, 2022).
4. Ministry of Finance of Ukraine. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannja finansovoi zvitnosti" [National Public Sector Accounting Standard (Standard) 101 "Presentation of Financial Statements"]. Order No. 1541. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/z0095-11> (accessed September 22, 2022).
5. Mizhnarodnyi standart bukhghalterskogo obliku dla derzhavnoho sektora 1 "Podannja finansovykh zvitiv" [International Accounting Standard for the Public Sector 1 "Presentation of Financial Statements"]. Available at: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_1.pdf
6. Ministry of Finance of Ukraine. Nacionalne polozhennja (standart) bukhghalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasoby» [National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 121 "Fixed Assets"]. Order No. 1202. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (accessed September 22, 2022).