

6. Мисака Г.В. Облік та аналіз витрат обігу на підприємствах роздрібної торгівлі: організація та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.06.04 / Мисака Г.В. – К., 2007. – 19 с.

Надійшла 02.02.2012; рецензент: д. е. н. Денисюк О. М.

УДК 657

О. О. ДОРОШЕНКО, М. І. ГАЛИЧ

Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Сформована в Україні система бухгалтерського обліку в державному секторі перебуває на етапі модернізації. У статті розглядаються основні напрямки реформування порядку складання та подання фінансової звітності бюджетними установами.

The formed in Ukraine account system within state sector is on the stage of modernization. In the paper there are considered main directions of reforming the order of making and putting financial reports by budget establishments.

Ключові слова: бухгалтерський облік, реформування, модернізація бухгалтерського обліку, національні стандарти, фінансова звітність, державний сектор.

Постановка проблеми. Модернізація державних фінансів України є обов'язковою умовою євроінтеграційних процесів в Україні та її метою є зміцнення управління державними фінансами шляхом підвищення його функціональної ефективності та посилення прозорості. У контексті модернізації державних фінансів постає необхідність реформування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності як у приватному, так і в державному секторі. Гармонізація вітчизняного обліку в державному секторі із міжнародними стандартами здійснюється в Україні відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, затвердженої Постановою Кабінету міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [1]. Одним із ключових напрямків удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до Стратегії є розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі України затверджені наказами Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.09, № 1202 від 12.10.10, № 1629 від 24.12.10 і почнуть діяти з 1 січня 2013р. Стандарт 101 «Подання фінансової звітності» визначає зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів. Він містить положення, нові для бюджетного законодавства України, що потребує подальших наукових досліджень та належного обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень. У науковій літературі достатня увага приділяється дослідженню доцільності реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі України. Ці питання були висвітлені у працях таких вчених, як Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Гізатуліна Л.В., Дзюга Р.Т., Єфименко Т.І., Канцуров О.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Чечуліна О.О. Однак, стрімкі зміни бюджетного законодавства та необхідність приведення обліку в державному секторі до міжнародних стандартів зумовлюють постановку нових завдань для наукових досліджень у даній сфері.

Постановка завдання досліджень. Метою статті є дослідження основних напрямків реформування подання звітності бюджетними установами відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі № 101 «Подання фінансової звітності».

Результати досліджень. Склад фінансової звітності бюджетних установ в Україні на сучасному етапі регламентується Порядком складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Проте в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку. У приватному секторі цей процес суттєво випереджає аналогічні процеси у державному секторі [2].

Більшість науковців та фахівців у сфері обліку погоджуються з думкою про те, що сформована в Україні облікова система в державному секторі потребує вдосконалення, модернізації, переходу до єдиних уніфікованих методологічних засад.

Метелиця В.М. виділяє такі передумови модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі: ефективне управління, прозорість, поява нових інформаційних технологій, розповсюдження міжнародних стандартів [3].

Фаріон А. вказує, що відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та Міжнародними стандартами пов'язані, насамперед, із особливостями бюджетного процесу в Україні [4].

Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34 затверджено «Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» [1]. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і

звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Державна казначейська служба України та державні цільові фонди є суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі. Складовими облікової системи бюджетного сектору є бухгалтерський облік виконання державного та місцевих бюджетів, а також бухгалтерський облік бюджетних установ. Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Державної казначейської служби України, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ — розпорядники бюджетних коштів.

Потреба удосконалення організації бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів викликана наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення.

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів між Міністерством фінансів України та Міжнародною федерацією бухгалтерів підписаний Меморандум взаєморозуміння, відповідно до якого Міністерство фінансів України отримало дозвіл на переклад, публікацію та розповсюдження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора, оприлюднених Міжнародною федерацією бухгалтерів станом на 1 січня 2003 р.

У поточний період часу фінансові звіти установ, які отримують кошти бюджетів, включають: баланс, звіт про результати фінансової діяльності, звіт про рух грошових коштів, а також форми, що додатково розкривають елементи фінансової звітності (рис. 1).

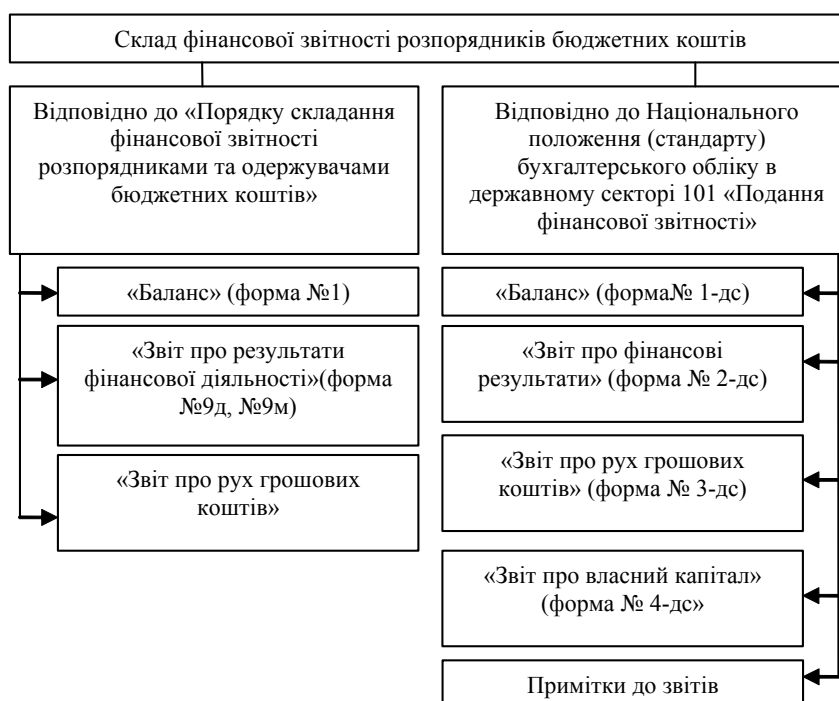


Рис. 1. Структурно-логічна схема складу фінансової звітності одержувачів бюджетних коштів

Відповідно до П(С)БОДС №101 фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів [5].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 102 «Консолідована фінансова звітність» визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Норми П(С)БОДС № 102 застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі, які складають та подають консолідовану фінансову звітність [6].

П(С)БОДС № 102 не застосовується суб'єктами державного сектору до фінансової звітності контрольованих суб'єктів господарювання, які є підприємствами державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери їх управління.

Відповідно до П(С)БОДС № 102, консолідована фінансова звітність підприємств державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління контролюючого суб'єкта державного сектору, складається окремо та подається у складі консолідованої фінансової звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 103 «Фінансова звітність за сегментами» визначає принципи та методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності. Норми

П(С)БОДС № 103 застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі, які складають консолідовану фінансову звітність або мають територіально-відокремлені підрозділи. Бюджетні установи, відповідно до П(С)БОДС № 103 інформацію за сегментами подають на основі даних консолідованої фінансової звітності економічної групи та визначають кожен відокремлюваний вид або групу видів діяльності як окремий сегмент діяльності [7]. «Баланс» (за формою № 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектора та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку.

Найсуттєвішими змінами, які будуть внесені у форму № 1 «Баланс», відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», є:

1. актив Балансу :

– зміна структури активу Балансу - замість розділів «Необоротні активи», «Оборотні активи», «Витрати» будуть введені розділи «Нефінансові активи», «Фінансові активи», «Витрати майбутніх періодів»;

– зміна рядка «Знос» розділу I активу Балансу на рядок «Амортизація»;

– перший розділ «Нефінансові активи», окрім необоротних активів, буде містити рядки «Запаси», «Малоцінні та швидкозношувані предмети», «Готова продукція», «Інвестиції в нефінансові активи»;

– зміна розділу II активу Балансу «Оборотні активи» на «Фінансові активи».

2. пасив Балансу :

– зміна розділу I «Власний капітал» на «Власний капітал та фінансовий результат» ;

– зміна рядків 330 «Фонд у необоротних активах», 340 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах», 350 «Результат виконання кошторису за загальним фондом», 360 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом», 370 «Результати переоцінок» на рядки 280 «Внесений капітал», 290 «Фонд дооцінки», 300 «Фінансовий результат звітного періоду», 310 «Фінансовий результат минулих звітних періодів», 320 «Резерви», 350 «Усього за розділом I»;

– конкретизація статті «Довгострокові зобов'язання»;

– заміна статті «Кредиторська заборгованість» на статтю «Поточні зобов'язання»;

– зміна розділу III «Доходи» на розділ IV «Доходи майбутніх періодів»;

– додання розділу III «Забезпечення».

Отже, з вищеведеного видно, що в структурі форми річної фінансової звітності «Баланс» відбулися значні зміни, зокрема були введені нові розділи та нові статті звітності.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», з 2013 року форму річної звітності № 9д, № 9м «Звіт про результати фінансової діяльності» буде змінено на форму № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

У звіті про фінансові результати (за формою №2-дс) відображаються операції зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат суб'єкта державного сектора та бюджету (у тому числі частка інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування) за звітний період.

Відповідно до «Порядку складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів», «Звіт про результати фінансової діяльності» (форма №9д, № 9м) був поділений на два розділи – «Загальний фонд» та «Спеціальний фонд», а з 2013 року, відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», «Звіт про фінансові результати» (форма № 2-дс) складається з трьох розділів:

1. Фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів.

2. Фінансовий результат виконання бюджету.

3. За функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету.

Таким чином у Звіті про фінансові результати окремо подається інформація про фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів, фінансовий результат виконання бюджету та за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету.

Дохід відображається у звіті про фінансові результати у разі надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу, та за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у звіті про фінансові результати у разі вибуття активу або збільшення зобов'язання, що приводить до зменшення власного капіталу.

Окремо у звіті про фінансовий результат розкривається інформація про надзвичайні доходи і надзвичайні витрати.

Отже, структура форми річної фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» повністю змінена. Наприклад, вилучено статті «Проведені видатки», «Списані недостачі», «Списана заборгованість» та «Результат переоцінок», а також додано нові статті – «Бюджетні асигнування», «Трансферти», «Фінансові доходи», «Амортизація» та «Профіцит/дефіцит за звітний період».

Звіт про рух грошових коштів (за формою № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

В цій формі річної фінансової звітності суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто, а не грошові операції не включаються.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [5] форма річної фінансової звітності «Звіт про рух грошових коштів» буде складатися з трьох розділів :

1. Рух коштів у результаті операційної діяльності.
2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності.
3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності.

У розділі I «Рух коштів у результаті операційної діяльності» наводяться суми надходжень та витрат від операційної діяльності, а також суми чистого руху коштів до надзвичайних подій, руху коштів від надзвичайних подій та чистого руху коштів від операційної діяльності.

У розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» наводяться суми надходжень та витрат від інвестиційної діяльності, а також суми чистого руху коштів до надзвичайних подій, руху коштів від надзвичайних подій та чистого руху коштів від інвестиційної діяльності.

У розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» наводяться суми надходжень та витрат від фінансової діяльності, а також суми чистого руху коштів до надзвичайних подій, руху коштів від надзвичайних подій, чистого руху коштів від фінансової діяльності. Також у цьому розділі наводяться дані про залишок коштів на початок року, про вплив зміни валютних курсів на залишок коштів та про залишок коштів на кінець року [5].

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», Звіт про власний капітал (за формою № 4-дс) розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

Звіт про власний капітал (за формою № 4-дс) включає в себе такі статті :

1. Внесений капітал.
2. Фінансовий результат.
3. Резерви.
4. Фонд дооцінки.
5. Разом.

У звіті про власний капітал наводиться інформація про суми вищенаведених статей відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення їх залишку на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін.

Висновки. В Україні з 01.01.2013 р. вступають у дію національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, у поточний час прийнято 13 стандартів, які стосуються визнання активів і зобов'язань, подання фінансової звітності, формування консолідованої фінансової звітності, фінансової звітності за сегментами, визначення доходів. Ними запроваджено нові форми фінансової звітності: звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал, удосконалено методологію складення балансу.

Отже, реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме вдосконаленню управління державними фінансами; у тому числі вдосконаленню планування та контролю бюджетних коштів. Це необхідна умова приведення вітчизняного обліку в державному секторі до міжнародних стандартів.

Література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., №34.
2. Мащенко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора / К.С. Мащенко // Науковий вісник : фінанси, банки, інвестиції. – 2011. – № 2. – С. 37–40.
3. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – №4. – С. 80–83.
4. Фаріон А. Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора економіки / А. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14–15. – С. 278–296.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293082&cat_id=83023
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 102 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293086&cat_id=83023
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 103 «Фінансова звітність за

сегментами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293088&cat_id=83023

Надійшла 02.02.2012; рецензент: д. е. н. Лазаришина І. Д.

УДК 657.471.1: 655.012.7: 338.43 (045)

Л. П. ШЕВЧУК, Н. А. ОВЧАРУК
Вінницький торговельно-економічний інститут

ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто особливості проведення контролю витрат сільськогосподарського підприємства. Внесено пропозиції щодо розрахунку двох видів собівартості та обґрунтовано недоцільність використання позамовного методу обліку витрат у галузі рослинництва.

The features of leadthrough of control of charges of agricultural enterprise are considered. Suggestions are brought in in relation to the calculation of two types of prime price and grounded pointlessness of the use of pozamovno method of account of charges in industry of plant-grower.

Ключові слова: витрати, собівартість, контроль, сільське господарство.

Постановка проблеми. Однією з найважливіших проблем функціонування підприємства в ринкових умовах є налагодження систематичного контролю за витратами як основного засобу досягнення належної ефективності функціонування підприємства. Діяльність сільськогосподарських фірм в сучасних умовах господарювання вимагає підвищення ефективності їх бізнесу та перегляду наявної системи контролю як основної функції управління. Витрати відіграють вирішальну роль щодо впливу на кінцевий результат діяльності підприємства в цілому, тому необхідно надавати достатньої уваги формуванню ефективної системи контролю витрат.

Аналіз останніх досліджень. Організаційно-методологічні аспекти контролю витрат виробництва перебувають в колі постійної уваги науковців. Дану тему досліджували М.Т. Білуха, В.О. Шевчук, С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, тому загальний рівень розробки цієї проблеми не можна визнати незадовільним.

У працях названих вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні питання бухгалтерського обліку та контролю відповідно до специфіки різних галузей промисловості. У цих дослідженнях, як правило, недостатньо висвітлюються інтереси сільськогосподарської сфери. Як відмічає професор Ф.Ф. Бутинець: «Сьогодні питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерії. Забезпечити рентабельність підприємства, у першу чергу, прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак, це безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємства» [1, с. 58].

Питання контролю саме сільськогосподарських підприємств розкрила у своїй праці Подолянчук О.А., яка обґрунтувала необхідність проведення внутрішньогосподарського контролю аграрної галузі, охарактеризувала основні недоліки сучасного стану внутрішнього контролю [2]. Сук П.Л. проаналізував проблему формування собівартості сільськогосподарської продукції у системі бухгалтерського обліку та податкового законодавства [3]. Зінкевич О.В. розкрив особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств, в тому числі обліку витрат і виходу продукції рослинництва [4].

Невирішена проблема. Не дивлячись на вагомий влад науковців у дослідженнях теми особливостей обліку витрат в аграрній сфері, питання галузевих особливостей проведення контролю витрат сільськогосподарських підприємств до кінця залишаються не вирішеними.

Постановка завдання. Метою статті є формування належної системи контролю витрат виробництва сільськогосподарського підприємства.

Виклад основного матеріалу. При проведенні контролю обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції необхідно враховувати специфіку галузі, яка впливає на процес прийняття управлінських рішень. Найбільш істотними особливостями діяльності можна назвати наступні [4, с. 157]:

1. Виділення головних (рослинництво, тваринництво), допоміжних (ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, машинно-тракторний парк, електро-, тепло-, водопостачання) та підсобних (промислові та обслуговуючі виробництва) галузей.

2. Нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду (табл. 1).

3. Наявність великої кількості комплексних статей витрат, які вважаються непрямими витратами і потребують розподілу відповідно до обраної бази. В сільськогосподарських підприємствах загальноновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні.

4. Продукцію рослинництва впродовж року списують за плановою собівартістю, яку в кінці року доводять до рівня фактичної.

5. Можливість отримання інформації про фактичну собівартість продукції лише раз в кінці року, коли будуть зібрані понесені за весь виробничий період витрати та розподілені між усіма видами виробленої