

Ю. О. Романченко, кандидат економічних наук,
доцент кафедри організації обліку та аудиту
Полтавської державної аграрної академії

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Проаналізовано поняття “облікова політика”, висвітлено порядок її формування суб’єктами державного сектора. Обґрунтовано, що раціонально сформована облікова політика дасть змогу створити ефективну систему обліку та контролю як елемент управління суб’єктом державного сектора.

Ключові слова: елемент облікової політики; бухгалтерський облік; облікова політика; суб’єкт господарювання державного сектора.

The article accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements is dedicated. The content and main requirements of the National Accounting regulation (Standard) in the public sector 125 “Changes in accounting policies and error correction” have been analyzed. The mandatory application of the accounting’s principle of consistency has been noted. As cases changes the determinathion of accounting policies. The author presents the algorithm of formation of accounting policies and covers the content of each of its three stages. The selection of accounting policies elements is highlighted. The structure and the basic requirements to the administrative document – the order about the accounting policy of the institution are characterized.

Key words: element of accounting policy; accounting; accounting policy; organization; public sector entity.

Постановка проблеми. Поняття облікової політики в Україні виникло як результат процесів реформування національної системи бухгалтерського обліку, але окремі її організаційні аспекти були у вітчизняній практиці задовго до її появи [1].

Науковці [2] стверджують, що правильність формування облікової політики – необхідна нормативна база для здійснення процесу ведення всього бухгалтерського обліку. В цих випадках головну роль відіграватиме глибше розуміння та відображення в Наказі про облікову політику законодавчих і нормативних документів.

С. В. Свірко визначає порядок формування та методичні елементи облікової політики в контексті їхніх змістовних складників, ідентифікує кожного за наявності не тільки одно-, але й багатоваріантності обліково-процедурних підходів за ним [3; 4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування облікової політики в державному секторі та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку, відображено в наукових дослідженнях вітчизняних

© Ю. О. Романченко, 2017

учених і фахівців: П. Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця, Р. Т. Джоги, С. В. Свірко, О. В. Сизоненко, М. О. Чмерук та ін. Дослідження розкривають основні аспекти формування облікової політики, проте в умовах оптимізації бухгалтерського обліку в контексті впровадження національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі, певні питання облікової політики потребують подальших досліджень.

Мета статті – розкрити особливості методики формування облікової політики суб'єктів державного сектора у світлі реформування обліку та контролю в державному секторі й імплементації міжнародного законодавства.

Виклад основного матеріалу. За ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV [5], облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Її основне завдання – забезпечити отримання достовірної інформації про результати фінансово-господарської діяльності, необхідної для користувачів фінансової звітності для прийняття відповідних управлінських рішень.

Усі бюджетні установи мають вести бухгалтерський облік та складати бухгалтерську звітність на підставі принципів і методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці. Облікова політика бюджетної установи визначається в розпорядчому документі, де встановлено методи оцінювання, обліку, процедури, які має виконувати установа, та нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку, щодо яких передбачено більше ніж один їх варіант.

Облікова політика – елемент системи бухгалтерського обліку бюджетної установи, яка визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Поняття облікової політики наведено в НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” [6], зокрема: “облікова політика визначається в розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які повинен застосувати суб'єкт державного сектора і за якими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант”.

Отже, організація бухгалтерського обліку й облікової політики розпорядником бюджетних коштів полягає в розробці двох обов'язкових документів: Наказу про облікову політику, а також Наказу про організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На обраній обліковій політиці ґрунтується ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ, оскільки саме Наказ про облікову політику в установі має скеровувати обліковий процес до досягнення основних стратегічних завдань, що їх ставить перед собою будь-яка економічна одиниця незалежно від форми її власності. Якщо в національних стандартах обліку в державному секторі передбачено застосування кількох методів оцінювання, то суб'єкт державного сектора зобов'язаний вибрати й послідовно застосувати один із них.

Важливо, що формування облікової політики обов'язково має базуватися на дотриманні суб'єктом державного сектора вимог головного розпорядника бюджетних коштів щодо визначених ним підходів до облікової політики за відповідними

об'єктами. Тож самостійність ухвалення рішення з облікової політики розпорядника бюджетних коштів обмежена, і норми, що приймаються, мають відповідати розпорядженням головного розпорядника (чи розпорядника вищого рівня).

Під час обліку необхідно дотримуватися принципу послідовності, тобто постійного (з року в рік) провадження суб'єктом господарювання обраної облікової політики. При цьому змінити облікову політику установа може у виняткових випадках, установлених безпосередньо базою.

Випадки, коли суб'єкти державного сектора можуть вносити зміни до облікової політики, визначені в п. 3 розділу III Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектора від 23.01.2015 р. № 11 [7] (табл. 1).

Таблиця 1

Вимоги щодо зміни облікової політики

Вважається зміною облікової політики *	Не вважається зміною облікової політики
Перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку	Прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи господарських операцій
Зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку	Прийняття нової облікової політики для подій чи господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими

* Перелік не є вичерпним.

Розпорядчий документ про облікову політику не розкриває питання щодо організації обліку, а тільки визначає принципи і методи обліку, на які в неї залишилося право вибору або ухвалення управлінського рішення з урахуванням П(С)БОДС та єдиних підходів до облікової політики, встановлених головним розпорядником коштів або вищою за рівнем організацією [8].

Погоджуємося також із твердженням О. В. Сизоненко [9] щодо чіткого розмежування поняття “наказ про облікову політику”, що міститиме лише сукупність принципів, методів і процедур, які використовує суб'єкт державного сектора для складання й подання фінансової звітності та з іншими документами щодо організації обліку.

Алгоритм формування облікової політики суб'єктом державного сектора складається з трьох основних етапів (рис. 1).

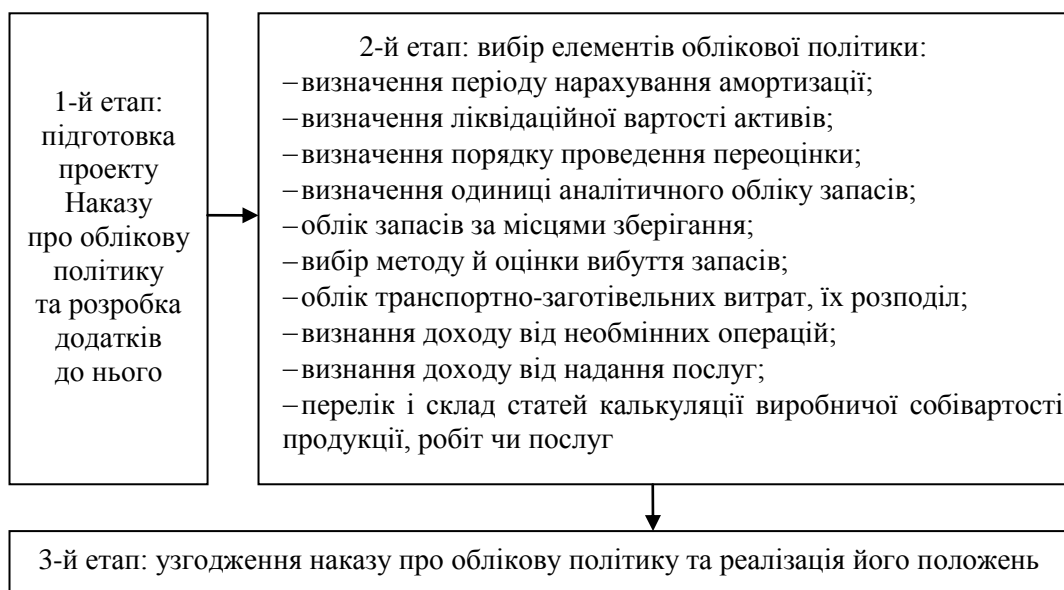


Рис. 1. Етапи формування облікової політики суб'єкта державного сектора

Отже, 1-й етап формування облікової політики – підготовчий, містить у собі такі складники:

- вивчення розпорядчих документів головного розпорядника бюджетних коштів, галузевих методичних рекомендацій (за їх наявності) з визначенням установлених єдиних підходів усередині відомства;

- визначення об'єктів обліку бюджетної установи, за якими немає рішення розпорядчого органу щодо облікових оцінок і за якими установа може обрати оцінювання відповідно до власної специфіки;

- подання керівникові проекту наказу (Положення) на розгляд і затвердження. Під час відображення в обліковій політиці облікових оцінок, за встановленням яких немає галузевих методичних рекомендацій та єдиних підходів головного розпорядника бюджетних коштів, керівник має отримати від головного бухгалтера професійний висновок про законність установлення й обґрунтованість застосування таких облікових оцінок;

- затвердження керівником проекту наказу, який після цього вважається офіційним документом і доводиться під підпис до відома всіх керівників структурних підрозділів, працівників бухгалтерської (фінансово-економічної) служби, матеріально відповідальних осіб;

- затверджений наказ офіційно надсилається головному розпорядникові бюджетних коштів за відомчою підпорядкованістю для його узгодження (офіційне відправлення на узгодження для контрольних органів засвідчуватиме під час перевірок контрольними органами те, що керівник виконує свої обов'язки щодо затвердження облікової політики).

Можливий варіант, коли проект наказу, відправлений на узгодження, розглянуто й підписано керівником і набирає чинності після отримання узгодження. Цей варіант дає змогу за наявності зауважень головного розпорядника бюджетних коштів на етапі узгодження виключити потребу внесення змін до вже діючого наказу.

Додатки до наказу про облікову політику складаються з: кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку, відомості типових термінів корисного використання основних засобів і нематеріальних активів.

Зауважимо, що проект розпорядчого документа щодо облікової політики готує головний бухгалтер (або начальник фінансово-економічної служби), оскільки, згідно з пп. 7 п. 13 Типового положення № 59 [10], саме на нього покладається обов'язок розробки пропозицій щодо визначення облікової політики.

2-й етап, або вибір елементів облікової політики бюджетної організації (за можливості права вибору), полягає в аналізі їх альтернативних варіантів і визначенні одного з них щодо конкретного об'єкта обліку.

Наприклад, період нарахування амортизації визначає головний розпорядник бюджетних коштів. Якщо щодо періоду нарахування амортизації немає вимог розпорядника вищого рівня, то в обліковій політиці бюджетної установи слід обов'язково самостійно встановити таку норму.

Визначення порядку проведення переоцінки основних засобів та інших активів і встановлення ознак значущості, у разі перевищення яких бюджетна установа проводить переоцінку.

Рішення щодо проведення переоцінки об'єктів основних засобів бюджетна установа погоджує з вищою за рівнем організацією. В разі ухвалення такого рішення переоцінку об'єктів основних засобів проводять на річну дату Балансу.

Також на цьому етапі визначають порядок обліку транспортно-заготівельних витрат:

- 1) узагальнення на окремому субрахунку;
- 2) облік на окремому аналітичному субрахунку за певними групами запасів (під час доставки кількох найменувань, груп і видів запасів).

Метод обліку і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат у вартості запасів визначає головний розпорядник бюджетних коштів.

Щодо 3-го етапу формування облікової політики, то проект наказу узгоджують із вищою за рівнем організацією і після цього вводять його в дію. Аналогічний алгоритм використовують і в разі внесення змін до наказу.

Проект наказу ґрунтується на розпорядчих документах головного розпорядника бюджетних коштів (як варіант, на практиці можуть узгоджуватися з головним розпорядником бюджетних коштів уже підписані керівником накази з облікової політики, але в такій ситуації після зауважень головного розпорядника бюджетних коштів у виданий наказ вносяться зміни).

Наказ про облікову політику з урахуванням внесених до нього змін на вимогу вищого за рівнем розпорядника бюджетних коштів у вигляді додатка можна подати разом із річною фінансовою звітністю. Крім того, посилення на наказ із певних питань обліку можуть відображатись у бюджетній і фінансовій звітності, яку подають в Казначейську службу (наприклад, установлений період нарахування

амортизації тощо). Зазвичай схожі посилання установи наводитимуть у примітках до Балансу.

Під час проведення інспектування й аудиту контрольні органи обов'язково вимагають наказ (Положення) про облікову політику, а його відсутність трактують як порушення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV, мотивуючи це тим, що установа не визначилась із власною обліковою політикою. Таке порушення може спричинити накладання адміністративного штрафу згідно зі ст. 164² Кодексу України про адміністративні правопорушення [11].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Раціональна та ефективна організація системи бухгалтерського обліку починається з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектора серед загальноприйнятих у державі. Оптимально сформована облікова політика дасть змогу створити ефективну систему бухгалтерського обліку та контролю як елемента управління суб'єктом державного сектора.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2006. – 832 с.
2. Рагуліна І. І. Методика аудиту дотримання облікової політики на підприємстві [Електронний ресурс] / І. І. Рагуліна, І. Т. Новиков, М. М. Рагуліна // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – С. 85–86. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua>
3. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – № 1 (25). – С. 269–294.
4. Свірко С. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С. В. Свірко // Збірник наукових праць ЛДТУ. – 2009. – Вип. 6 (24). – Ч. 1. – С. 65–77.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
6. НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” [Електронний ресурс] : затверджено наказом МФУ від 24 грудня 2010 р. № 1629. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua>
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [Електронний ресурс] : затверджено наказом МФУ від 23 січня 2015 р. № 11. – Режим доступу : <https://www.buhgalter.com.ua>
8. Шашерін В. Облікова політика та організація бухобліку у 2017 році / В. Шашерін // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – № 12 (492). – С. 3–19.
9. Сизоненко О. В. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан та перспективи розвитку / О. В. Сизоненко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 86–92.

10. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова КМУ від 26 січня 2011 р. № 59.

11. Про Адміністративні правопорушення [Електронний ресурс] : Кодекс України від 07 грудня 1984 р. № 8073-Х. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

References:

1. Butynets' F. F. (2006), *Bukhhalters'kyu finansovyy oblik* [Accounting financial accounting], textbook, *Ruta*, Zhytomyr, 832 p.

2. Rahulina I. I., Novykov I. T. and Rahulina M. M. (2011), "Metodyka audytu dotrymannya oblikovoyi polityky na pidpryyemstvi" ["Audit methodology for compliance with accounting policy at the enterprise"], journal *Oblik i finansy APK*, vol. 4, 85–88.

3. Svirko S. V. (2015), "Oblikova polityka byudzhethnykh ustanov yak diyevyy instrument optymizatsiyi yikh bukhhalters'koho obliku" ["Accounting policy of budgetary institutions as an effective tool for optimizing their accounting"], journal *Finansy, oblik i audit*, vol. 1(25), pp. 269–294/

4. Svirko S. V. (2009), "Oblikova polityka sub'yektiv derzhavnoho sektoru: pozytsiyi mizhnarodnoyi teorii ta praktyky" ["Accounting policy of public sector entities: the positions of international theory and practice"], collection of scientific works *LDTU*, vol. 6(24), no. 1, Luts'k, pp. 65–77.

5. VRU, Law of Ukraine (1999), *Pro bukhhalters'kyu oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine] dated July 16, 1999 no. 996–XIV, available at: <http://www.minfin.gov.ua>

6. MFU (2010), *NP(S)BODS 125 "Zminy oblikovykh otsinok ta vypravlennya pomylok"* [NPA(PA)S(P) 125 "Changes in accounting estimates and correction of errors"], approved by the order of the MFU dated December 24, 2010, no. 1629, available at: <https://buhgalter.com.ua>

7. MFU (2015), *Metodychni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi polityky sub'yekta derzhavnoho sektoru* [Methodical recommendations on the accounting policy of the public sector entity], approved by the order of the MFU dated January 23, 2015, no. 11, available at: <https://buhgalter.com.ua>

8. Shasherin V. (2017), "Oblikova polityka ta orhanizatsiya bukhobliku u 2017 rotsi" ["Accounting policy and organization of accounting in 2017"], journal *Byudzhethna bukhhalteriya*, vol. 12(492), pp. 3–19.

9. Syzonenko O. V. (2013), "Oblikova polityka byudzhethnykh ustanov: suchasnyy stan ta perspektyvy rozvytku" ["accounting policy of budgetary institutions: current state and development prospects"] journal *Visnyk Chernihivs'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, vol. 3 (68), pp. 86–92.

10. KМУ (2011), *Typove polozhennya pro bukhhalters'ku sluzhbu byudzhethnoyi ustanovy* [Typical provision on the accounting service of a budgetary institution], Resolution of the CMUkraine, dated January 26, 2011, no. 59.

11. VRU, Law of Ukraine (1984), *Pro Administratyvni pravoporushennya* [On Administrative offenses], the Code of Ukraine, dated December 07, 1984 available at: <http://www.minfin.gov.ua>