

Писарчук О. В.,
Кудіна О. М.,
Тютлікова В. В.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Визначено основні принципи, які необхідно дотримуватися суб'єкту державного сектору при формуванні облікової політики. Розроблена змістовна структура облікової політики бюджетної установи, яка повинна включати загально-організаційну складову, майнові права та фінансування, організаційно-технологічну та методичну складову. Проаналізовано порядок формування облікової політики, визначені проблемні аспекти щодо формування ефективної облікової політики суб'єкту державного сектору.

Ключові слова: облікова політика, суб'єкт державного сектору, принципи облікової політики, організація обліку.

1. Вступ

Економічні процеси, що відбуваються в економіко-політичному середовищі країни, характеризуються активними трансформаційними та інтеграційними процесами. Визначення Україною Європейського вектору розвитку, як пріоритетного для всіх сфер суспільства, обумовлює необхідність впровадження всепоглинаючих реформ, в тому числі й в державному секторі економіки. На сьогодні, для кожного суб'єкта господарювання, важливим чинником ефективності його функціонування стає якісно розроблена облікова політика. В сучасних умовах суб'єкти державного сектору самостійно розробляють модель обліку, яка забезпечує інформацією про його діяльність, для всіх зацікавлених користувачів. Облікова політика повинна обґрунтовувати методику ведення бухгалтерського обліку з урахуванням галузевих особливостей суб'єкту державного сектору, методику збору й обробки даних, що забезпечують потреби керівників достатньою, оперативною інформацією для прийняття рішень.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

Ефективна та раціональна організація обліку починається з розроблення її облікової політики, адже вона є основою ведення бухгалтерського обліку не лише прибуткових підприємств і організацій, а й бюджетних установ. Оскільки саме наказ про облікову політику в установі має спрямовувати обліковий процес на досягнення основних стратегічних завдань, які ставить перед собою будь-яка економічна одиниця незалежно від форми її власності [1]. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV облікова політика — це сукупність методів, принципів, процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2].

Проблеми формування облікової політики досліджуються багатьма вченими, серед них: Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, П. С. Безруких, С. В. Свірко та інші.

Вважаємо, що підхід Білухи М. Т. в [3] до визначення поняття облікової політики є дуже звуженим та

не повним за змістовною суттю, оскільки він розглядає облікову політику як спосіб ведення облікового процесу. А виходячи із визначення поняття, наведеному в Законі України, облікова політика передбачає ще й відображення обраних облікових принципів та методів оцінки.

В свою чергу, Бутинець Ф. Ф. відмічає, що облікова політика — це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому — як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [4]. Навіть в цьому визначенні йде відокремлення бухгалтерського обліку від управлінського та податкового, незважаючи на те, що управлінський і податковий облік засновується на даних бухгалтерського обліку. Умови сучасного економічного розвитку передбачають урахування вимог всіх видів обліку. На думку авторів статті, однією із передумов успішного функціонування установи та формування потенціалу його розвитку є гармонійне поєднання в обліковій політиці аспектів всіх видів обліку, в тому числі управлінського, стратегічного, тощо.

Одним з цікавих та прийнятних підходів представляє Безруких П. С., який зробив спробу врахувати особливості діяльності та установити залежність від управлінського обліку. Так в [5] облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).

3. Об'єкт, ціль та задачі дослідження

Об'єктом є облікова політика суб'єкту державного сектору.

Мета статті полягає у визначенні проблемних аспектів формування та використання розпорядчого документу про облікову політику суб'єкту державного сектору.

Для досягнення поставленої мети авторами було поставлено та вирішено наступні завдання:

- проаналізовано порядок формування облікової політики;
- визначено її основні принципи;
- запропонована змістовна структура облікової політики суб'єкту державного сектору.

4. Матеріали та методи дослідження

Методологічною основою статті є сукупність методів наукового пізнання. Теоретичну основу роботи склали праці вітчизняних та закордонних фахівців, нормативно-правова документація. При вирішенні завдань, визначених у роботі, використовувались загальнонаукові та спеціальні методи: узагальнення, аналізу та синтезу, системного підходу, графічного аналізу.

5. Результати дослідження передумов формування облікової політики суб'єктів державного сектору

В сучасних умовах високої фінансової нестабільності та реальної відсутності економічного розвитку національної економіки проблема формування ефективної облікової політики суб'єктів державного сектору набуває особливої актуальності та потребує розробки науково-прикладних підходів. З впровадженням «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» Міністерство фінансів України забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку. Інші суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі (розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди) забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Фундаментом організації всього облікового процесу виступає розпорядчий документ про облікову політику.

Ще до недавнього часу формування наказу про облікову політику бюджетних установ мало формальний характер і не існувало нормативного акту, який би регламентував порядок його складання. З 01.01.15 р. набирають чинності ряд стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, які корінним чином змінюють методологію обліку бюджетних установ та на яких повинна базуватися облікова політика. Так згідно Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [6].

При складанні нового наказу про облікову політику, чи внесення змін у вже існуючий документ необхідно користуватися такими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набирають чинності з 01.01.15 р.: 101 «Подання фінансової звітності», 123 «Запаси», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені

активи», 132 «Виплати працівникам», 133 «Фінансові інвестиції».

Тому керівникам та працівникам бухгалтерії бюджетних установ потрібно опанувати нововведення у найкоротші строки, щоб оновити або повністю викласти в новій редакції (якщо зміни охоплюють більшу частину тексту) наказ про облікову політику. Ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності згідно з ст. 1642 КпАП розцінюється як порушення законодавства з фінансових питань. Користуючись галузевими особливостями діяльності та діючими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку, суб'єкт державного сектору самостійно складає за погодженням з розпорядником вищого рівня, наказ (положення) про облікову політику. Така узгодженість в багаторівневій системі розпорядників дозволяє застосовувати єдині підходи до облікової політики і полегшує контроль діяльності підлеглих суб'єктів державного сектору.

Встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку забезпечить якісне планування кошторису та складання фінансової звітності. Фінансова звітність суб'єкту державного сектору формується з дотриманням таких принципів: автономності суб'єкта державного сектору, безперервності діяльності періодичності, історичної (фактичної) об'єктивності, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою та єдиного грошового вимірника [6].

На думку С. В. Свірко задекларована вітчизняна система принципів, як «базових концепцій, які кладуться в основу відображення в обліку і звітності господарської діяльності» суб'єкта господарювання, являє собою поєднання трьох груп фундаментальних уявлень про функціонування бухгалтерського обліку [7].

Враховуючи вимоги положення (стандарту) бухгалтерського обліку суб'єкту державного сектору 101 «Подання фінансової звітності» наведемо основні принципи облікової політики суб'єкту державного сектору на рис. 1.

Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку [8].

У наказі про облікову політику слід передбачити положення, які враховують усі особливості та обмеження щодо обліку в бюджетних установах.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» — «головний бухгалтер відповідає за ведення бухгалтерського обліку», а «керівник зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів» [2].

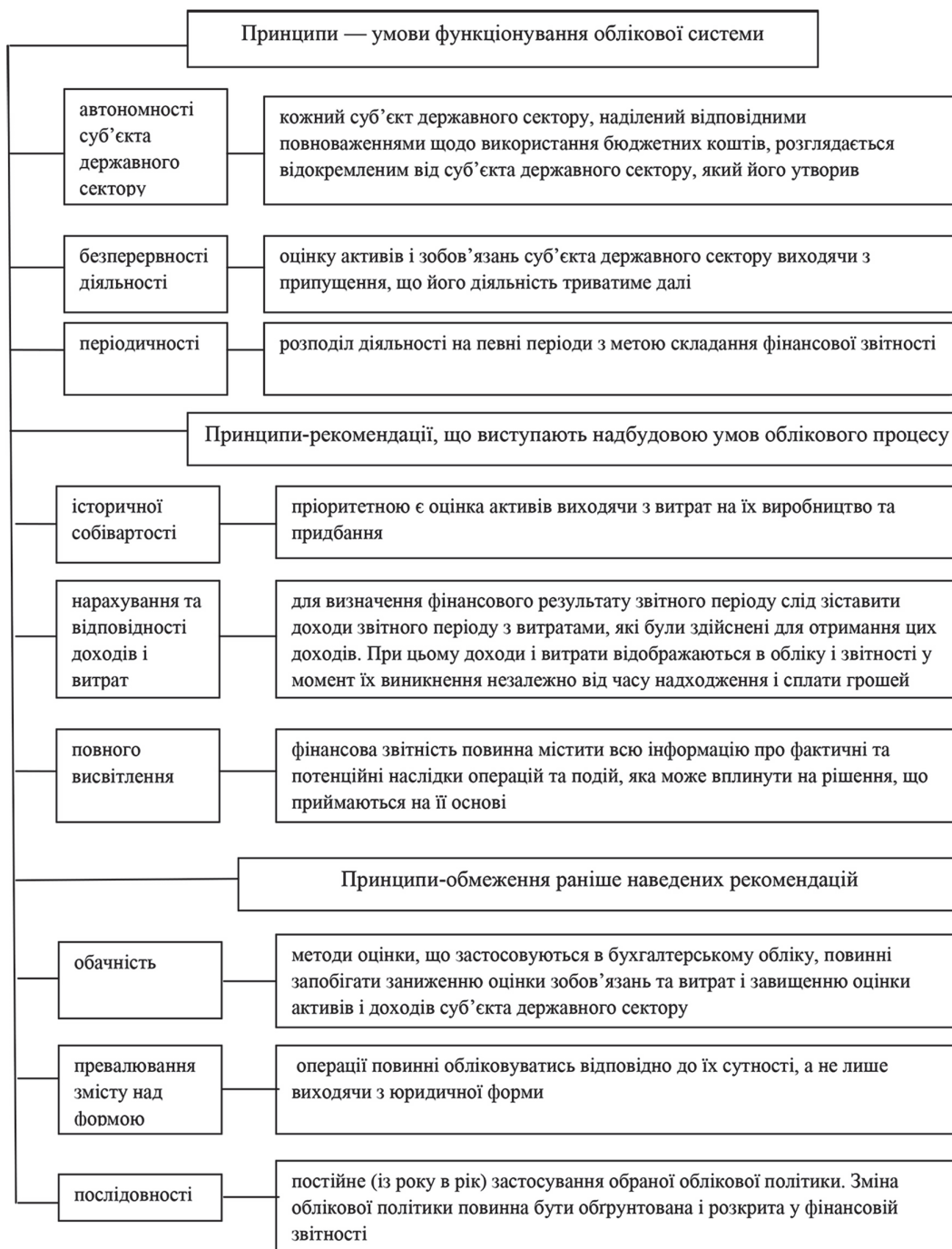


Рис. 1. Основні принципи облікової політики суб'єкту державного сектору

Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи встановлює, що головний бухгалтер подає керівникові бюджетної установи пропозиції щодо: визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової систем рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями [9].

С. В. Свірко пропонує умовний поділ облікової політики на дві частини — методологічну та організаційну. На його думку, до методологічної складової облікової

політики слід відносити все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку. Організаційна складова облікової політики регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі [7].

На думку Кулік В. А. поняття «облікова політика» включає лише методичний аспект, оскільки усі інші її аспекти (технічний, організаційний) вважає за необхідне відносити до аспектів організації обліку на підприємстві та не включає їх до облікової політики підприємства [10].

На думку авторів даної роботи, особливості формування облікової політики треба розглядати на двох рівнях: макrorівні, як вплив зовнішнього середовища

на функціонування підприємства, установи щодо методології бухгалтерського обліку, та мікро рівні – тобто бізнес-середовище безпосередньо самого підприємства, суб'єкту державного сектору.

В свою чергу, макрорівень включає обліковий інструментарій, який охоплює всі способи і процедури обліку, завдяки якому можливе поєднання вимог держави, суб'єктів розпорядників грошових коштів вищого рівню і власних потреб суб'єкту державного сектору щодо ведення обліку.

Змістова структура облікової політики суб'єкту державного сектору наведена на рис. 2.



Рис. 2. Змістова структура облікової політики суб'єкту державного сектору

Облікова політика суб'єкту державного сектору має враховувати такі важливі фактори:

- форму власності та організаційно-правову структуру підприємства;
- особливості його фінансування;
- вид економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи;
- параметри підприємства за обсягами діяльності;
- облікові номенклатури, чисельності працюючих тощо;
- відносини з податковою системою, наявність підліг та умови їх отримання;

- матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками;
- стратегія фінансово-господарської діяльності підприємством;
- рівень кваліфікації облікового апарату та забезпеченість його комп'ютерною технікою; умови організації та стимулювання праці, відповідальності тощо.

6. Обговорення результатів передумов формування облікової політики суб'єкту державного сектору

Існує велика кількість проблем, щодо формування ефективної облікової політики суб'єктів державного сектору. Найчастіше розробляючи нові, найдосконаліші організаційні процеси обліку, до яких належить і облікова політика, автори не одержують належних результатів та далеко не повністю використовують можливості облікової політики.

Необхідність узгодження облікової політики з головним розпорядником потребує багато часу на розгляд та затвердження цього розпорядчого документу. Установа вимушена працювати без наявності облікової політики, або на підставі попередньої облікової політики, яка може не відповідати новим стратегічним цілям. До того ж, установа фактично втрачає можливість самостійно визначати принципи, методи і процедури, які можуть використовуватися суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, які нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачають наявність альтернативних варіантів.

Можливість внесення змін суб'єктом державного сектору вищого рівня до головного фінансового документу установи – кошторису, призводить до необхідності перегляду Розділу «Майнові права та фінансування», а саме пунктів, які стосуються джерел покриття видатків та порядку отримання асигнувань.

Відсутність управлінського обліку як складової облікової політики позбавляє можливості ефективно використовувати специфічні, та загальні принципи управління установою. В умовах європейської інтеграції та становлення нового економічного мислення, нової етики управління, адаптації бухгалтерського обліку до реалій господарювання, наближення його до світової облікової практики це негативно позначається на ефективності діяльності установи.

Зазначені вище проблеми та суворе регламентування облікового процесу суб'єктів державного сектору призводять до формального характеру складання розпорядчого документу про облікову політику. Що в свою чергу позбавляє установу цілостної системи способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується суб'єктом державного сектору для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів його діяльності.

У сучасній практиці відбувається адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. При цьому виникає багато організаційних проблем. Закон

Україні «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не встановлює чітких правил щодо формування та реалізації облікової політики. У сформованих умовах труднощі розробки облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не тільки розуміти теорію, на якій базуються бухгалтерські принципи обліку, а й знати: якою мірою цих принципів по суті та за формою необхідно дотримуватися на практиці; який допускається ступінь свободи здійснення цих принципів за їх природою.

Для вирішення аналогічної проблеми розроблено Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS 8) «Облікова політика, зміни в бухгалтерських оцінках та помилки» [11]. Стандарт ідентифікує і описує принципи обліку та методи використання тих принципів, які суттєво впливають на визначення і зміну фінансового стану та результати діяльності. Особливу увагу рекомендується приділяти описанню принципів і методів, на які вишав вибір з наявних припустимих альтернатив, і розгляду незвичайних, нових та галузевих принципів і методів.

7. Висновки

Облікова політика визначає дії суб'єкту господарювання на тривалий період, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі, ефективно пристосовувати господарську систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі.

На сучасному етапі наша країна перебуває у стані реформування, тому управлінський персонал підприємства повинен особливо уважно слідкувати за змінами в законодавстві та оперативно їх впроваджувати в діяльності підприємства. Формування облікової політики повинно ґрунтуватися на обліковому інструментарії, який охоплює всі способи, процедури обліку, та бізнес-середовищі самої установи.

Отже, за умов дотримання наведених рекомендацій установа зможе правильно та ефективно здійснювати ведення бухгалтерського обліку та безпомилково складати фінансову звітність.

В практиці функціонування установ впровадження елементів облікової політики здійснюється розрізнено, без відповідної підготовки. Що призводить до порушення базових принципів, структури формування та використання облікової політики як інструменту гармонічного розвитку установи.

Сьогодні є необхідним переосмислення ролі бухгалтера в бюджетній установі, тому що він стає активним учасником здійснення позитивних змін. Перспективним напрямом з цієї проблеми вважаємо дослідження облікової політики як складової системи управління суб'єкту державного сектору.

Література

1. Писарчук, О. В. Послідовність формування облікової політики бюджетної установи [Текст] / О. В. Писарчук, С. В. Жулій // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. — 2011. — № 3. — С. 151–156.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1999. — № 40. — ст. 365. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Білуха, М. Т. Курс аудиту [Текст] / М. Т. Білуха. — К.: Вища школа — Знання, 1998. — 574 с.
4. Бутинець, Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] / за ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 592 с.
5. Безруких, П. С. Бухгалтерський учет [Текст] / под ред. П. С. Безруких. — М.: Высшая школа, 1999. — 563 с.
6. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: Наказ Мінфін України від 24.12.2010 № 1629. — Режим доступу: <http://www/URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20120518>
7. Свірко, С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: монографія / С. В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2006. — 243 с.
8. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [Електронний ресурс]: проект / Міністерство фінансів України. — Режим доступу: http://www/minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=405859&cat_id=392447. — 01.12.2014.
9. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59. — Режим доступу: <http://www/URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-п>
10. Кулик, В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку [Текст]: монографія / В. А. Кулик. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. — 380 с.
11. IAS 8 — Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard [Electronic resource]. — Available at: <http://www/URL: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СУБЪЕКТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Определены основные принципы, которые необходимо соблюдать субъекту государственного сектора при формировании учетной политики. Разработана содержательная структура учетной политики бюджетного учреждения, которая должна включать обще-организационную составляющую, имущественные права и финансирования, организационно-технологическую и методическую составляющую. Проанализирован порядок формирования учетной политики, определены проблемные аспекты по формированию эффективной учетной политики субъекта государственного сектора.

Ключевые слова: учетная политика, субъект государственного сектора, принципы учетной политики, организация учета.

Писарчук Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, Україна, e-mail: olga_kozhina@mail.ru.

Кудіна Ольга Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, Україна, e-mail: olga_kozhina@mail.ru.

Тютлікова Вікторія Валеріївна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, Україна, e-mail: olga_kozhina@mail.ru.

Писарчук Оксана Владимировна, кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця, Украина.

Кудина Ольга Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця, Украина.

Тютликора Виктория Валериевна, кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця, Украина.

Pysarchuk Oksana, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economic, Ukraine, e-mail: olga_kozhina@mail.ru.

Kudina Olga, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economic, Ukraine, e-mail: olga_kozhina@mail.ru.

Tiutlikova Viktoriia, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economic, Ukraine, e-mail: olga_kozhina@mail.ru.