

Romanchenko Y. O.
Ph. D. in Economics, Associate Professor,
Associate professor of Department of accounting and auditing,
Poltava State Agrarian Academy, Poltava, Ukraine

Full abstract.

Accounting policies as a element of accounting and control system in the state sector.

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.

Keywords: element of accounting policy, control, methodology, accounting, accounting policy, organization, public sector entity.

Романченко Ю. О.,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри організації обліку та аудиту,
Полтавська державна аграрна академія,
м. Полтава, Україна.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА
КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

УДК 657.1

Анотація. В статті проведено аналіз поняття облікової політики, висвітлено порядок її формування суб'єктами державного сектору, Автором обґрунтовано, що раціонально сформована облікова політика дозволить створити ефективну систему обліку та контролю як елемента управління суб'єктом державного сектору.

Abstract. The article is dedicated the concept of accounting policies and outlines the procedure for its formation by public sector entities. The author substantiates that rationally formed accounting policies will allow to create an effective system of accounting and control as an element of management by a public sector entity.

Romanchenko Y. O. Accounting policies as a element of accounting and control system in the state sector.

Ключові слова: елемент облікової політики, контроль, методологія, бухгалтерський облік, облікова політика, організація, суб'єкт господарювання державного сектору.

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

Науковці [6] стверджують, що правильність формування облікової політики є необхідною нормативною базою для здійснення процесу ведення всього бухгалтерського обліку. В цих випадках головну роль буде грати більш глибоке розуміння та відображення в Наказі про облікову політику законодавчих та нормативних документів.

Свірко С. В. визначає порядок формування та методичні елементи облікової політики в контексті їх змістовних складових і проводить ідентифікацію кожного за наявності як одно-, так і багатоваріантності обліково-процедурних підходів за ним [7, 8].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування облікової політики в державному секторі та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку знаходять своє відображення у наукових дослідженнях вітчизняних вчених та фахівців: Атамаса П. Й., Бутинця Ф. Ф., Джоги Р. Т., Свірко С. В., Сизоненко О. В., Чмерук М. О. та інших. Дослідження науковців розкривають основні аспекти формування облікової політики, проте в умовах оптимізації бухгалтерського обліку в контексті впровадження національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі, деякі питання облікової політики потребують подальших досліджень.

Мета статті. В даній статті ставимо за ціль розкрити особливості методики формування облікової політики суб'єктів державного сектору у світлі реформування обліку і контролю в державному секторі та 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 [12] облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Основною її метою є забезпечення одержання достовірної інформації про результати фінансово-господарської діяльності, необхідної для користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

Всі бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік та складати бухгалтерську звітність на підставі принципів та методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці. Облікова політика бюджетної установи визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, що має застосовувати така установа та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

Облікова політика є елементом 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» [5], зокрема: «облікова політика визначається в розпорядчому документі, у 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».

Таким чином, організація бухгалтерського обліку та облікової політики розпорядником бюджетних коштів полягає в розробці обов'язкових двох 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 декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектора зобов'язаний вибрати і послідовно застосувати один з них.

Важливим є те, що формування облікової політики обов'язково повинно базуватися на дотриманні суб'єктом державного сектора вимог головного розпорядника бюджетних коштів стосовно визначених ним підходів до облікової політики за відповідними об'єктами. Таким чином, самостійність ухвалення рішення з облікової політики розпорядника бюджетних коштів обмежена, і норми, що приймаються повинні відповідати розпорядженням головного розпорядника (чи розпорядника вищого рівня).

При веденні обліку необхідно дотримуватися принципу послідовності, тобто постійного (з року в рік) застосування суб'єктом господарювання обраної облікової політики. При цьому змінити облікову політику установа може у виняткових випадках, прямо встановлених нормативною базою.

Випадки, коли суб'єкти державного сектору можуть вносити зміни до облікової політики, визначені в п. 3 розділу III Методичних рекомендацій щодо

облікової політики суб'єкта державного сектору від 23.01.2015 р. № 11 [4] (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

* Примітка – перелік не є вичерпним

Розпорядчий документ про облікову політику не розкриває питання, які стосуються 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 і єдиних підходів до облікової політики, встановлених головним розпорядником коштів або вищою за рівнем організацією [11].

Погоджуємося також з твердженням О. В. Сизоненко [9] щодо чіткого розмежування поняття «Наказ про облікову політику», який буде містити лише сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності та з іншими документами щодо організації обліку.

Алгоритм формування облікової політики суб'єктом державного сектору складається з алгоритму в три етапи основні етапи (рис. 1).

Таким чином, 1 етап формування облікової політики є підготовчим та включає в себе складові:

- 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 стосовно облікових оцінок і за якими установа може

провести вибір оцінки відповідно до своєї специфіки;

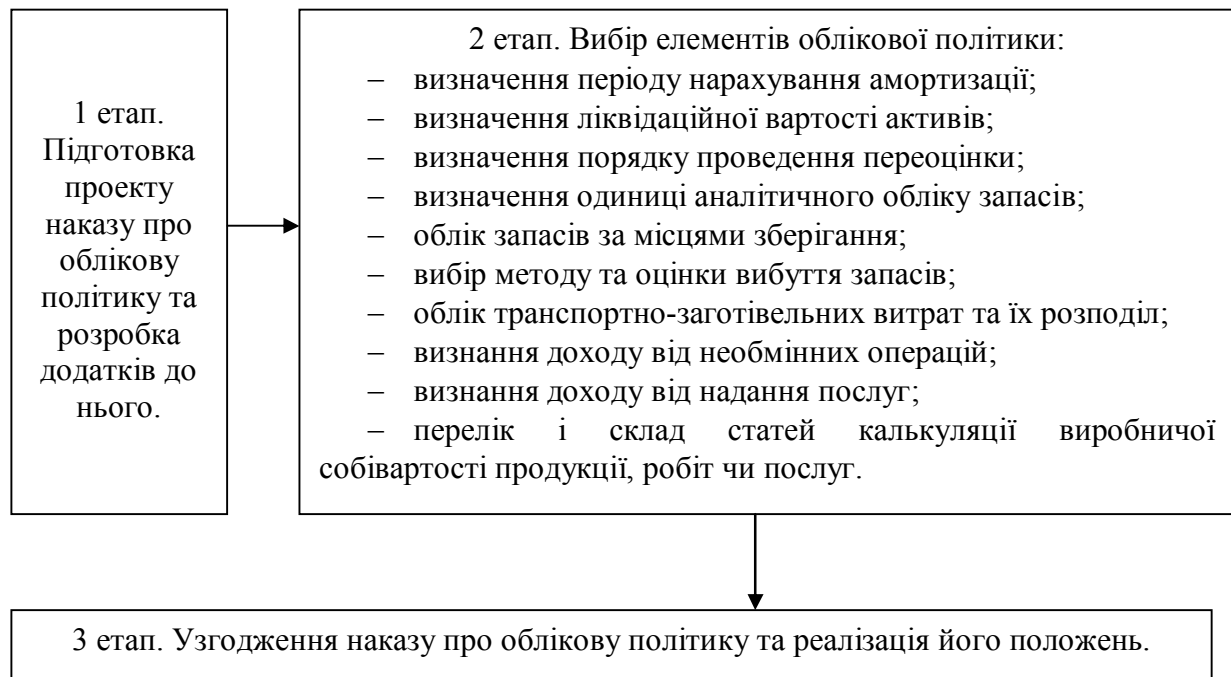


Рис. 1 . Етапи формування облікової політики суб'єкта державного сектору

– подання керівникові проекту наказу (Положення) на розгляд і затвердження. При відображенні в обліковій політиці облікових оцінок, за встановленням яких відсутні галузеві методичних рекомендації і єдині підходи головного розпорядника бюджетних коштів, керівник повинен отримати від головного бухгалтера професійний висновок про законність установа 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 контролюючих органів свідчитиме при перевірках контролюючими органами про те, що керівник виконує свої обов'язки щодо затвердження облікової політики).

Можливий варіант, коли проект наказу, відправлений на узгодження, розглянутий і підписаний керівником та набирає чинності після отримання узгодження. Цей варіант дозволить за наявності зауважень головного розпорядника бюджетних коштів на етапі узгодження виключити необхідність внесення змін до вже діючого наказу.

Додатки до наказу про облікову політику можуть складатися з: кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку, відомості типових строків 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 п.п. 7 п. 13 Типового положення № 59 [10] саме на нього покладається обов'язок розробки пропозицій щодо визначення облікової політики.

Вибір елементів облікової політики бюджетної організації (за наявності в неї права вибору) або 2-й етап полягає і аналізі альтернативних варіантів та виборі одного з них щодо конкретного об'єкта обліку.

Наприклад, період нарахування амортизації повинен визначатися головним розпорядником бюджетних коштів. Якщо щодо періоду нарахування амортизації немає вимог вищого за рівнем розпорядника, то в обліковій політиці бюджетної установи обов'язково потрібно самостійно встановити таку норму.

Визначення порядку проведення переоцінки основних засобів та інших активів і встановлення ознак суттєвості, при перевищенні яких бюджетна установа проводить переоцінку.

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

Визначають також на цьому етапі порядок обліку транспортно-заготівельних витрат:

- 1) узагальнення на окремому субрахунку;
- 2) облік на окремому аналітичному субрахунку за окремими групами

запасів (при доставці декількох найменувань, груп і видів запасів).

Метод обліку і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат у вартості запасів визначається головним розпорядником бюджетних коштів.

Щодо 3-го етапу формування облікової політики, то проект наказу узгоджують з вищою за рівнем організацією і після цього вводять його в дію. Аналогічний алгоритм використовується 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 з річною фінансовою звітністю. Крім того, посилання на наказ з окремих питань обліку можуть відображатися в бюджетній і фінансовій звітності, яку подають в Казначейську службу (наприклад, установлений період нарахування амортизації тощо). Зазвичай, подібного роду посилання установи будуть наводити у примітках до Балансу.

При проведенні інспектування та аудиту контролюючі 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 визначила своєї облікової політики. Таке порушення може спричинити накладання адміністративного штрафу згідно зі ст. 164² Кодексу України про Адміністративні правопорушення.

Висновки з даного дослідження та перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Раціональна та ефективна організація системи бухгалтерського обліку починається з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору з

числа загальноприйнятих у державі. Оптимально сформована облікова політика дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку та контролю, як елемента управління суб'єктом державного сектору.

.Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2006. – 832 с
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Кодекс України «Про Адміністративні правопорушення» від 07 груд. 1984 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23 січ. 2015 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua>.
5. НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом МФУ від 24 груд. 2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua>.
6. Рагуліна І. І. Методика аудиту дотримання облікової політики на підприємстві / І. І. Рагуліна, І. Т. Новиков, М. М. Рагуліна // Облік і фінанси АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://magazine.faaf.org.ua>.
7. 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.
8. Свірко С. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С. В. Свірко // Збірник наукових праць ЛДТУ.– Луцьк, 2009. – Вип. 6 (24). Ч. 1. – С. 65 -77.
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.Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою КМУ від 26 січ. 2011 р. № 59

11.Шашерін В. Облікова політика та організація бух обліку у 2017 році / В. Шашерін // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – № 12 (492). – С. 3 – 19.