

Н.В. Чебанова, д-р екон. наук, професор

Український державний університет залізничного транспорту

Л.Є. Ревуцька, канд. екон. наук, доцент

Український державний університет залізничного транспорту

Н.М. Корольова, канд. екон. наук, доцент

Академія праці, соціальних відносин і туризму

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

Підходи до формування проблемних аспектів облікової політики з цілю удосконалення та модернізації обліково-аналітичної системи установ бюджетного сектору.

***Мета статті** – полягає у з'ясуванні специфіки облікової політики суб'єктів бюджетного сектору з метою визначення її проблемних аспектів. Для повного розкриття мети дослідження були вирішені ряд задач, а саме: проаналізовано порядок формування облікової політики; визначено її принципи; запропоновано змістовну структуру облікової політики суб'єкту державного сектору економіки.*

Постановка проблеми. Необхідність адаптації обліково-аналітичної інформації державного сектору економіки до міжнародних стандартів обліку та звітності, не відповідність сучасним проблемам прозорості інформації про державні фінанси, не забезпечення в достатній мірі процесів прийняття рішень у системі державного управління та місцевого самоврядування – потребують перегляду системи бухгалтерського обліку в бюджетному секторі економіки.

Важливим аспектом удосконалення та модернізації державної обліково-аналітичної системи є застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності - облікової політики бюджетної установи.

Особливості будови облікової політики бюджетних установ визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Слід зазначити, що в останні роки особливої актуальності набуло питання доцільності запровадження облікової політики, яка б відображала

специфіку побудови системи бухгалтерського обліку для бюджетних установ і регламентувала формування їх облікової інформації та звітності.

Процес трансформації бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі характеризується наявністю низки проблем при формуванні облікової політики бюджетними установами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування та реалізації облікової політики в бюджетній сфері досліджували: Х. Андерсен, Ф.Ф. Бутинець [7], А.М. Герасимович, Р. Каплан, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Л.В. Нападовська, С.В. Свірко [1,2], Н.І. Сушко [3], В.Г. Швець та ін. Зазначені вчені у своїх працях розкривають зміст економічної категорії «облікова політика», приділяють увагу питанням формування та модернізації облікової політики тощо.

Мета статті – полягає у з’ясуванні специфіки облікової політики суб’єктів бюджетного сектору з метою визначення її проблемних аспектів. Для повного розкриття мети дослідження були вирішені ряд задач, а саме:

- проаналізовано порядок формування облікової політики;
- визначено її принципи;
- запропоновано змістовну структуру облікової політики суб’єкту державного сектору економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах починається з розробки її облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку установою з числа загальноприйнятих в державі. Поява в Україні облікової політики є результатом процесу реформування бухгалтерського обліку, орієнтиром якого обрані Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Основна мета облікової політики – встановлення таких методів ведення бухгалтерського обліку, які забезпечать насамперед якісне кошторисне планування і складання звітності. Для досягнення мети, завданнями облікової політики установи є:

- закріплення базових принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, планування діяльності бюджетної установи;
- своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;
- виявлення й ефективне використання внутрішньогосподарських резервів;
- контроль за наявністю та рухом як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їх цільовим призначенням та раціональним використанням.

Для систематизації завдань, які виконує облікова політика установ, виділено її виміри: соціальний (створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності), економічний (економічний ефект від облікової політики виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю), біхевіористичний (використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку в установі, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів), психологічний (за допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективно забезпечення інформацією всіх рівнів управління), інформаційний (сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень) та юридичний (використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами).

У вітчизняній економічній літературі, деталізуючи законодавче трактування поняття, визначено, що облікова політика - це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого - складання фінансової звітності. Отже, маємо умовний поділ облікової політики на дві частини - методологічну та організаційну.

До методологічної складової облікової політики слід відносити все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку, тобто йдеться про принципи, методи й процедури. Організаційна складова облікової політики регулює в повному обсязі механізм організації облікової роботи в кожній конкретній бюджетній установі за окремо визначеним об'єктом обліку.

Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку і для набуття нею нормативного статусу, її формалізують у вигляді Наказу по облікову політику. Розробляє і складає Наказ про облікову політику головний бухгалтер, а затверджує керівник до кінця звітного року. Затверджений наказ набуває чинності з 1 січня нового бюджетного періоду.

Досить часто певні науковці пропонують, крім елементів облікової

політики, включити до Наказу про облікову політику організаційну форму бухгалтерського обліку, організаційну структуру бухгалтерської служби, робочий план рахунків, графік документообігу, права й обов'язки працівників бухгалтерії тощо. На нашу думку, слід чітко розмежовувати 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. Всі перераховані елементи можна об'єднати в один внутрішній нормативний документ, але надавши йому відповідну назву, наприклад, Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку.

Основні принципи облікової політики установ державного сектору наступні:

1. Автономність суб'єкта державного сектору – кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив.

2. Безперервності діяльності – оцінка активів і зобов'язання суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

3. Періодичності – розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності.

4. Історичної собівартості – пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

5. Нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей.

6. Повного висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

7. Обачність – методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати зниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору.

8. Превалювання змісту над формою – операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

9. Послідовності – постійне (із року в рік) застосування облікової

політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Особливості формування облікової політики треба розглядати на двох рівнях: макрорівні, як вплив зовнішнього середовища на функціонування установи щодо методології бухгалтерського обліку, та мікро рівні — тобто бізнес-середовище безпосередньо самої установи, 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 має такий вигляд:

1. Загально-організаційна складова – загальні положення; організаційно-правова форма; форма бухгалтерського обліку; галузева приналежність, вид діяльності; рівень бюджету, підпорядкованість.

2. Майнові права та фінансування – джерела покриття видатків; порядок отримання асигнувань; рахунки для обслуговування діяльності; порядок визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків; визначення об'єктів із правом власності/користування.

3. Організаційно-технологічна складова – введення субрахунків; робочий план рахунків; графіку документообігу, вимоги; технологія обробки інформаційних потоків; введення додаткових документів, реєстрів.

4. Методична складова – метод обліку витрат; особливості калькулювання собівартості; облік основних засобів; облік нематеріальних активів.

Висновки. У ході проведеного дослідження було визначено, що облікову політику бюджетної установи можна розглядати і як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, і як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих установою на підставі загальних правил і особливостей діяльності.

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.

Формування облікової політики установ бюджетного сектору слід розглядати як напрям підвищення ефективності їх функціонування.

Формування облікової політики повинно ґрунтуватися на обліковому інструментарії, який охоплює всі способи, процедури обліку, та бізнес-середовищі самої установи. Отже, за умови дотримання наведених рекомендацій установа зможе правильно та ефективно здійснювати ведення бухгалтерського обліку та безпомилково складати фінансову звітність.

Бібліографічний список: 1. Свірко С.В. Принципи та методи вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку в умовах його модернізації / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; відп. ред. А.М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2012. – Вип. 19. – С. 360–369. 2. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: монографія / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с. 3. Сушко Н. Перспективи запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в держсекторі / Н. Сушко // Баланс-бюджет. – 2012. – № 4. – С. 2–4. 4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: Наказ Мінфін України від 24.12.2010 № 1629. – Режим доступу: [/www/URL:http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20120518](http://www.URL:http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20120518). 5. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [Електронний ресурс]: проект / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: [www/URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=405859&cat_id=392447](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=405859&cat_id=392447). – 01.12.2014. 6. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку [Текст]: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 380 с. 11. 7. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

Н.В. Чебанов, Л.Е. Ревуцкая, Н.М. Королева. Современное состояние и перспективы развития учетной политики государственных учреждений. Предмет исследования. Подходы к формированию проблемных аспектов учетной политики с целью усовершенствования и модернизации учетно-аналитической системы учреждений бюджетного сектора.

Цель статьи - состоит в выяснении специфики учетной политики субъектов бюджетного сектора с целью определения ее проблемных аспектов. Для полного раскрытия цели исследования были решены ряд задач, а именно:

- проанализирован порядок формирования учетной политики;
- определены ее принципы;
- предложено содержательную структуру учетной политики субъекта государственного сектора экономики.

Методы исследования. Методологической основой статьи является совокупность методов научного познания, а именно логический, системно-структурный и другие.

Результаты работы. Подводя итоги исследования, заметим, что рациональная и эффективная организация системы бухгалтерского учета начинается с разработки его учетной политики, которая предусматривает выбор комплекса методических приемов, способов и процедур организации и ведения бухгалтерского учета субъекта государственного сектора из числа общепринятых в государстве.

Сфера применения результатов. Полученные результаты могут быть использованы как одно из предложений при реформировании системы бухгалтерского учета учреждений бюджетного сектора.

N.V. Chebanova, L.E. Revutska, N.M. Koroliova. Current state and prospects of development of accounting policies of public institutions. Subject of study. Approaches to the problem of formation of accounting policies with aim of improving and upgrading accounting and analytical systems, public sector institutions.

The purpose of the article - is to clarify the specific accounting policies the public sector to determine its problematic aspects. For a complete disclosure of the purpose of the study have been solved a number of problems, including:

- analysis procedure for the formation of accounting policies;
- defines its principles;
- proposed content structure accounting policies in the public sector.

Research methods. The methodological basis of the paper is a combination of methods of scientific knowledge, and it is logical, systematic and structural, and others.

Results. Summing up the results of the study note that the rational and efficient organization of the accounting system begins to develop its accounting policy choice which involves complex instructional techniques, methods and procedures of the organization and accounting entity among public sector generally accepted in the country. **Scope results.** The results can be used as one of the proposals in reforming the accounting system budget sector institutions.