

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В УМОВАХ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Розвиток міжнародного співробітництва та поширення євроінтеграційних процесів визначили необхідність реформування і трансформації системи бухгалтерського обліку державного сектору в Україні. Міністерство фінансів України досягло певних успіхів на шляху реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [1]: переглянута методологія бухгалтерського обліку і склад звітності бюджетних установ, розроблено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС).

Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. Бухгалтерський облік у бюджетних установах України є системою контролю за наявністю, рухом та використанням бюджетних коштів. Він виконує контрольну і інформаційні функції, його особливість у діяльності бюджетних установ і державному фінансуванні. Специфіка бюджетного фінансування зумовлює відсутність у нормативній обліковій базі основного принципу звітності бюджетних установ – принципу нарахування та відповідності. Бюджетні установи функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована і це зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ. Безумовним є те, що облікова політика в бюджетних установах формує їх обліковий процес, тому тема дослідження є актуальною.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років.

Формування облікової політики бюджетних установ та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку знаходять своє відображення у наукових дослідженнях вітчизняних вчених та фахівців: Джога Р.Т. [2], Кудіна

І.О. [3], Левицька С.О. [4], Писаренко Т.М. [5], Свірко С.В. [6], Чмерук М.О. [7] та інші.

Джога Р.Т. у своїй роботі зазначає, що Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на відміну від чинного нормативного забезпечення, мають урахувати вимоги міжнародних стандартів обліку для урядових організацій і передбачати варіантність, альтернативність вирішення певних облікових процесів. Підтримуємо думку науковця, що тоді кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, зможе вибрати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Цей вибір і становить, власне, сутність облікової політики бюджетні установи [2, с. 24].

Проблемні аспекти облікової політики бюджетних установ розкриває у своїх дослідженнях Кудіна І.О., серед яких обмеження в виборі альтернативних методів і способів оцінки активів, створення резервів, методів нарахування зносу, виборів облікових регістрів чи інших методичних підходів до організації обліку [3, с. 248]. Підтримуємо думку автора, що наказ про облікову політику має бути обов'язковим для кожної установи державного сектора тому, що саме він скеровує обліковий процес в установі для досягнення ефективної облікової політики. Але, думка науковця суперечить поглядам інших авторів, щодо можливості вибору альтернативних методів і способів оцінки активів, тому що фактично бюджетні установи надають послуги із різних сфер життя громадян (освіта, виховання, лікування, оздоровлення, наука і інше).

Підтримуємо зауваження науковця Левицької С.О. про те, що законодавча основа обліку та звітності бюджетних установ є недосконалою, а окремі питання облікової політики нею взагалі не визначені [4, с. 81]. На нашу думку, саме завершення реформування державного обліку усунуть ці суперечки і недосконалість.

Писаренко Т.М. у своїх дослідженнях підкреслює, що облік у бюджетних установах має свої специфічні особливості, що потребує відображення в обліковій політики установи [5, с. 202]. Погоджуємося із науковцем, що при організації обліку в бюджетних установах необхідно приділяти увагу дотриманню нормативних документів, яке забезпечить: формування повної та достовірної інформації про

діяльність установи та її майновий стан, режим економії державних фінансових ресурсів.

У своїх дослідженнях Свірко С.В. відмітила, що однією з ключових і відправних позицій міжнародного фінансового обліку є облікова політика. Науковець зазначає, що існує два рівня регулювання фінансового обліку суб'єктів державного сектору: зовнішнє та внутрішнє. Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі, що виражається у встановленні та визначенні МСБОДС та національними стандартами основних позицій методології та методики фінансового обліку. Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах МСБОДС, втім, цілковито перебуває у веденні суб'єктів державного сектору [6, с. 65]. Погоджуємось із науковцем Свірко С.В., що через керівництво фінансовим обліком суб'єкти державного сектору реалізують свої права і завдання у формі вироблення облікової політики суб'єкту, саме цей фактор виступає головним в організації обліку установи.

Дослідження науковців розкривають основні аспекти формування облікової політики, але деякі питання залишаються невирішеними і мають дискусійний характер.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.

Попри активізацію досліджень, щодо формування облікової політики бюджетних установ з урахуванням змін, що відбулися в бухгалтерському обліку бюджетних установ дискусійними залишаються питання методики та практики впровадження НП(С)БОДС, серед яких НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок». Важливо продовжувати ознайомлення з НП(С)БОДС та проблемами, що виникають в процесі їх впровадження. Це сприятиме дії національних НП(С)БОДС, з метою подальшої гармонізації облікової системи державного сектору економіки до міжнародних стандартів.

Тому, вважаємо за доцільне розглянути суть і підходи до формування облікової політики у бюджетних установах, з урахуванням нововведених положень обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності підприємства виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку у

бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. Бюджетні установи функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована і це зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ.

Реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, затверджене у 2007 році та викладене у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [1] завершується впровадженням перших дев'яти Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі:

121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Зобов'язання», 130 «Вплив змін валютних курсів» (окрім розділу III), 132 «Виплати працівникам», 133 «Фінансові інвестиції».

Затвердження та застосування НП(С)БОДС встановили новий порядок ведення бухгалтерського обліку за об'єктами, оновили склад фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів.

Практичне впровадження в бухгалтерському обліку цих Положень має відбитися, перш за все, у формуванні облікової політики і подальшій організації обліку в бюджетних установах. Тому, вважаємо за необхідне розглянути питання формування облікової політики в бюджетних установах з урахуванням затверджених Міністерством фінансів Положень.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [7]. На нашу думку, визначення облікової політики за Законом України не суттєво відрізняється від визначення облікової політики за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), що свідчить про наближеність національного обліку до міжнародного.

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку державного сектору 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», під обліковою

політикою розуміють конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів [8]. Відповідно до положень міжнародної облікової практики облікова політика спрямована на висвітлення статей фінансової звітності з метою конкретизації позицій обліку щодо них. Вважаємо, що облікова політика покликана забезпечити оптимізацію системи бухгалтерського обліку бюджетної установи.

НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», що вступив в дію 01 січня 2015 року і визначає основні підходи до формування облікової політики бюджетних установ [9]. Згідно із НП(С)БОДС 125 облікова політика суб'єкта державного сектора визначається розпорядчим актом, у якому мають бути встановлені методи обліку, оцінки, процедури котрі має застосовувати суб'єкт та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Методи оцінки, обліку та процедур, що мають лише один варіант до розпорядчого документу включати недоцільно.

Однією з особливостей бухгалтерського обліку бюджетних установ є його суворе регулювання низкою нормативно-правових актів, тому можливості для вибору варіантів обмежені. На нашу думку, негативним є те, що обмеження посилені у НП(С)БОДС тому, що пропонують лише один чітко визначений варіант. Це стосується обмежень у виборі методу амортизації і методів оцінки активів. Затверджене НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» дозволяє суб'єктам державного сектору нараховувати амортизацію тільки із застосуванням прямолінійного методу [10]. Хоча відомо, що діяльність бюджетних установ має широкий спектр діяльності: шкільна та вища освіта, дошкільне виховання, оздоровлення та медичні послуги, установи органів влади та місцевого самоврядування, військові та оборонні державні установи та інші [11]. Різноманітність послуг, що надають державні установи підкреслюють їх галузеві особливості.

Основна мета облікової політики бюджетної установи – сформувати методи та принципи обліку, які б забезпечили складання прозорої, достовірної фінансової звітності, що відповідає б вимогам НП(С)БОДС. Формування облікової політики та зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної

установи та технології оброблення облікових даних покладене на головного бухгалтера бюджетної установи, з подальшим затвердженням наказу про облікову політику керівником установи і з погодженням із головним розпорядником бюджетних коштів. Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Запровадження НП(С)БОДС на практиці потребує перегляду та формування нового розпорядчого документа про облікову політику у кожній бюджетній установі. Вважаємо, що наказ про облікову політику суб'єкта державного сектора необхідно формувати з урахуванням нововведених норм положень.

На наш погляд, вирішують низку практичних проблем, що мають місце під час формування облікової політики установи чітко визначені елементи, які мають бути визначені в наказі про облікову політику:

1. Одиниці аналітичного обліку запасів (найменування або однорідна група (вид)).

2. Порядок аналітичного обліку запасів, форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, розроблені суб'єктом державного сектора самостійно.

3. Методи оцінки вибуття запасів (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)).

4. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів або оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів щодо кожної одиниці запасів).

5. Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунка обліку транспортно-заготівельних витрат.

6. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

7. Строки корисного використання груп основних засобів і груп нематеріальних активів.

В процесі формування облікової політики, з метою гармонізації облікової системи, суб'єкти державного сектору повинні самостійно визначити оптимальні для установи варіанти застосування.

Так наприклад, суб'єкти державного сектору зазначають у розпорядчому документі про облікову політику введені ними нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого в установленому законодавством порядку.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів суб'єкт державного сектору може обрати або їх найменування, або однорідну групу (вид). вважаємо, що потрібно враховувати специфіку діяльності установи і номенклатуру запасів.

Суб'єкт державного сектору має право обрати один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у НП(С)БОДС 123 «Запаси»:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Чітко регламентовано, що для всіх одиниць обліку запасів, котрі мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Застосування методу ФІФО є доцільним для оцінки запасів при їх відпуску у виробництво.

Важливим елементом формування облікової політики установи є встановлення періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів. Згідно з НП(С)БОДС 123 «Запаси» суб'єкт державного сектору може оцінювати вибуття запасів такими способами:

1. Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

2. Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Суб'єкт державного сектору самостійно визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат. По-перше, сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюватися на окремому субрахунку або аналітичному рахунку за окремими групами запасів,

якщо вони пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів.

По-друге, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку або аналітичному рахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

При формуванні облікової політики установи, необхідно врахувати типові строки корисного використання основних засобів і нематеріальних активів суб'єктів державного сектору. Новим є те, що суб'єкт державного сектору має право визначити строки корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, відмінними від встановлених [9]. В таких випадках у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

На сьогодні головний бухгалтер бюджетної установи має можливість формувати облікову політику установи із врахуванням вимог НП(С)БОДС, що розпочали діяти. Неповне застосування стандартів обмежує нормативно-правову базу для надання пропозицій щодо облікової політики. Таким чином, розробка пропозицій щодо облікової політики бюджетної установи, повинна базуватися на прийнятих НП(С)БОДС і методичних рекомендаціях обліку об'єктів.

На наш погляд, важливим елементом організації облікової політики у бюджетних установах є те, що окрім необхідності розробки наказу про облікову політику запроваджено врегулювання в окремому наказі про організацію обліку в бюджетній установі таких складових:

1. Введення додаткових форм для деталізації надходжень і видатків за різними видами платних послуг, у т.ч. для обліку надходжень і зобов'язань за адміністративними послугами.

2. Розробка інших форми для обліку, а саме з інформацією термінів експлуатації основних засобів та нематеріальних активів, пробіг автомобілів і шин, облік проведених ремонтів необоротних активів зі вказівкою виду ремонту.

3. Ухвалення лімітів і нормативів витрачання пального, запчастин та інших запасів, що використовуються в установі, з урахуванням її специфіки.

4. Затвердження графіку і порядку документообігу первинних та інших бухгалтерських документів, у т.ч. під час отримання матеріальних цінностей. У зазначеному графіку рекомендуємо вказувати строки надання авансових звітів, інших звітних і бухгалтерських форм, строки надання до бухгалтерії табелів, наказів, лікарняних для нарахування оплати й інших документів.

5. Затвердження необхідних для роботи форми, які нормативними актами не передбачені, а саме: форми оборотних відомостей руху необоротних активів, відомості обліку строків експлуатації необоротних активів, форми кошторису на відрядження.

6. Затвердження форми дорожнього листа, порядок використання легкових автомобілів, порядок розрахунку нормативних витрат палива.

Облікова політика суб'єкта державного сектору має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики і підтримувати принцип послідовності. Зміна облікової політики суб'єкта державного сектору може відбутися у виняткових випадках, прямо встановлених в НП(С)БОДС. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Необхідно зазначити, що облікова політика може бути змінена з початку року у таких випадках:

1. Змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

2. Зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Водночас не вважається зміною облікової політики у бюджетній установі: прийняття облікової політики для подій і господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх; прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або не були суттєвими.

Облікова політика застосовується щодо подій і господарських операцій із моменту їх виникнення, окрім випадків, коли коригування

фінансового результату попередніх періодів на початок звітнього року неможливе.

Слід зазначити, що згідно із НП(С)БОДС 125 вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

1. Коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітнього року;
2. Подання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

У разі зміни облікової політики суб'єкта держсектора облікова політика (із урахуванням змін) додається до річної фінансової звітності у формі опису чи додається копія розпорядчого документа.

Завдання головного бухгалтера бюджетної установи подати керівникові установи пропозиції щодо визначення облікової політики і її пропозиції щодо:

- галузевих особливостей діяльності бюджетної установи;
- технології оброблення облікових даних;
- системи та форми внутрішньогосподарського обліку та правила документообігу;
- додаткових реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що із метою гармонізації обліку у бюджетних установах, необхідно: у додатках до наказу про організацію обліку в бюджетній установі наводити форми документів, які нормативними документами не передбачено. Зразки зазначених форм та порядків, мають бути наведені у додатках до Наказу про облікову політику бюджетної установи. Вважаємо за доцільне, правила та графік документообігу затверджувати окремим наказом бюджетної установи[11].

Висновки з проведеного дослідження. Впровадження і застосування на практиці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектору розкриває нові можливості для висвітлення фінансової інформації у звітності бюджетних установ. Одночасно, більшість бюджетних установ розпочало реформування обліку за новими стандартами із організації облікової політики.

У ході проведеного дослідження було визначено, необхідність організації і формування облікової політики з урахуванням її

особливостей, з метою гармонізації облікової системи державного сектору. Формування облікової політики є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади. Слід зазначити, що раціональне формування облікової політики дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку, як елемента управління установою.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013 р. № 11). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF2>.

2. Джог Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 250 с.

3. Кудіна, І.О. Проблемні аспекти облікової політики бюджетних установ / І.О. Кудіна // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія: Економіка і управління. – 2014. - Вип. 27. - С 245-253. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpdetut_eiu_2014_27_.pdf

4. Левицька С. О. Етапи на напрями реформації обліку діяльності бюджетних установ бюджетної облікової системи: оцінка, перспективи / С. О. Левицька // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Серія: Економіка. – 2009. - Вип. 11. - С. 80-89. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2009_11_12

5. Писаренко Т.М. Особливості організації обліку у бюджетних установах / Т. М. Писаренко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(2). - С. 193-202. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(2\)_27.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(2)_27.pdf).

6. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2009. - Вип. 6(1). - С. 65-78. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2009_6\(1\)_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2009_6(1)_9.pdf).

7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

8. МСБОДС 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [Електронний ресурс]: Національне положення від 24.10.2010 р. № 1629. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

11. Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору / Т.В. Черкашина // Економічні науки: Зб. наук. пр. Серія: Облік і фінанси. – Луцьк, 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. – С. 261 – 270