

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

MAIN ASPECTS OF THE ACCOUNTING POLICY OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

У статті розглянуто наукові підходи до трактування сутності поняття «облікова політика» в нормативних документах та доцільність її формування суб'єктами державного сектору. Обґрунтовано основне призначення облікової політики та визначено основні етапи підготовки наказу про облікову політику з урахуванням національних положень бухгалтерського обліку та єдиних підходів, встановлених головним розпорядником коштів. Виокремлено принципи та напрями облікової політики з урахуванням галузевої специфіки діяльності установи державного сектору. Наведено елементи облікової політики, які обов'язково повинні враховуватися суб'єктами державного сектору, та зазначено додатки до наказу про облікову політику, які допомогатимуть дотримуватися чіткості та ефективності організації облікового процесу в установах державного сектору. Виходячи з мети, окреслено низку завдань облікової політики суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: облікова політика, суб'єкт державного сектору, бухгалтерський облік, елемент облікової політики, фінансова звітність.

В статье рассмотрены научные подходы к трактовке сущности понятия «учет-

ная политика» в нормативных документах и целесообразность ее формирования субъектами государственного сектора. Обосновано основное назначение учетной политики и определены основные этапы подготовки приказа об учетной политике с учетом национальных положений бухгалтерского учета и единых подходов, установленных главным распорядителем средств. Выделены принципы и направления учетной политики с учетом отраслевой специфики деятельности учреждений государственного сектора. Приведены элементы учетной политики, которые обязательно должны учитываться субъектами государственного сектора и указаны приложения к приказу об учетной политике, которые будут помогать соблюдению четкости и эффективности организации учетного процесса в учреждениях государственного сектора. Исходя из цели, намечен ряд задач учетной политики субъектов государственного сектора.

Ключевые слова: учетная политика, субъект государственного сектора, бухгалтерский учет, элемент учетной политики, финансовая отчетность.

УДК 657:351.71 (045)

<https://doi.org/10.32843/infrastruct33-51>

Откаленко О.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

The article deals with scientific approaches to the interpretation of the essence of the concept «accounting policy» in normative documents and expediency of its formation by actors of the public sector. The main purpose of the accounting policy of the public sector actors, which is to streamline the accounting process in the institution, is substantiated; methodological and methodological reflection of the property of the institution, business operations and performance; Granting accounting for planning and purposefulness; ensuring accounting efficiency. Preparing an order for accounting policies is intense and responsible work that requires careful preparation and consists of certain stages. The principles and directions of the accounting policy are taken into account taking into account sector specifics of the activity of the state sector institution. Accounting policy of public sector entities is directed at the following areas: regulation of issues of forming a working plan of accounting accounts; substantiation of forms of accounting and documentation, including primary and internal reporting; the choice of the method of valuation and the procedure for inventorying assets, capital and liabilities; the establishment of rules of workflow and technology of information processing. According to the current legislation of Ukraine, public sector entities have the right to independently determine the accounting policy; choose accounting form; to observe unified principles, order, method of generalization and display of information taking into account the features of the budget process; develop a system of managerial accounting; approve the processing technology of accounting information. The elements of accounting policy that must be taken into account by public sector entities are indicated and the annexes to the accounting policy statement are indicated, which will help to maintain the clarity and efficiency of the accounting process organization in the public sector institutions. Based on the goal, a number of tasks of the accounting policy of public sector entities are outlined.

Key words: accounting policy, public sector entity, accounting, element of accounting policy, financial reporting.

Постановка проблеми. В умовах реформування системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів основним елементом являється облікова політика. Варто зазначити, що формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів державного сектору. Тема дослідження є актуальною, оскільки облікова політика забезпечує правильне відображення усіх проведених фінансово-господарських операцій та дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку в установі державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Установи державного сектору ведуть бухгалтер-

ський облік відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон 996) [1], Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) й інших нормативно-правових актів із ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Ця норма закріплена в ч. 2 ст. 56 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ): «Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України» [2].

Основні положення щодо формування облікової політики в установах державного сектору досліджуються багатьма науковцями, такими як Н.В. Артеменко, О.С. Височан, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, О.М. Єремян, Т.В. Канєва, С.О. Левицька, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак та ін. Дослідження науковців розкривають фундаментальні аспекти формування облікової політики, при цьому питання законодавчого регулювання організації бухгалтерського обліку в державному секторі не були розглянуті повною мірою та мають дискусійний характер.

Постановка завдання. Ефективне виконання завдань, які постають перед суб'єктами державного сектору, неможливе без належної організації облікового процесу. Провідне місце у забезпеченні системи бухгалтерського обліку в установах державного сектору належить розробленню облікової політики. Метою статті є наукове обґрунтування основних методів, принципів, завдань та вимог до формування облікової політики суб'єктів державного сектору, зокрема і визначення основних етапів підготовки Наказу про облікову політику, як важливого засобу групування та опрацювання інформації під час забезпечення облікового процесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно зі ст. 1 Закону 996 облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Схоже трактування поняття надає і НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»: сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [3]. Це підтверджує, що облікова політика суб'єктів державного сектору дає можливість створити сприятливі умови для отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису, яка необхідна користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, основне призначення облікової політики суб'єктів державного сектору полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу в установі;
- методологічному та методичному відображенні майна установи, господарських операцій та результатів діяльності;
- наданні бухгалтерського обліку плановірності та цілеспрямованості;
- забезпеченні ефективності обліку.

Усі, без виключення, установи державного сектору повинні забезпечувати ведення бухгалтерського обліку та складати звітність (фінансову, бюджетну, податкову тощо) на підставі принципів і методів обліку, які зафіксовані в обліковій політиці.

Формування облікової політики у суб'єктів державного сектору передбачене НП(С)БОДС

125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [4] та Методичними рекомендаціями [5].

Облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку установи державного сектору. Тому організація бухгалтерського обліку розпорядником бюджетних коштів полягає у розробленні двох основних документів, таких як:

- 1) Наказ про облікову політику;
- 2) Наказ або Положення про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Наказ про облікову політику визначає методологічні питання бухгалтерського обліку без розкриття питань, що стосуються організації такого обліку. Підготовка Наказу про облікову політику – кропітка та відповідальна робота, яка потребує ретельної підготовки. Основні етапи такої підготовки наведено на рис. 1.

Під час формування облікової політики установа державного сектору повинна визначити принципи і методи обліку, на які в неї залишилося право вибору або ухвалення управлінського рішення з урахуванням вимог НП(С)БОДС і єдиних підходів до облікової політики, встановлених головним розпорядником бюджетних коштів або вищою за рівнем організацією. При цьому розпорядники нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю.

Система бухгалтерського обліку в установах державного сектору побудована з дотриманням міжнародних принципів та вимог щодо здійснення обліку та складання фінансової звітності. Облікова політика суб'єктів державного сектору базується на певних принципах і має власні напрями, які повинні враховувати галузеву специфіку діяльності установи (рис. 2).

Склад принципів визначається Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Згідно з цим законом суб'єкти державного сектору мають самостійно:

- визначати облікову політику;
- вибирати форму обліку;
- дотримуватися єдиних засад, порядку, способу узагальнення й відображення інформації з урахуванням особливостей діяльності (бюджетного процесу);
- розробляти систему управлінського обліку;
- затверджувати технологію обробки облікових даних (інформації).

Таким чином, у наказі про облікову політику слід передбачити положення, які враховують усі особливості та обмеження щодо обліку в установах державного сектору.

Елементи облікової політики, які обов'язково повинні враховуватися суб'єктами державного сектору, наведені у табл. 1.

Для чіткості та ефективності організації облікового процесу в установах державного сектору до

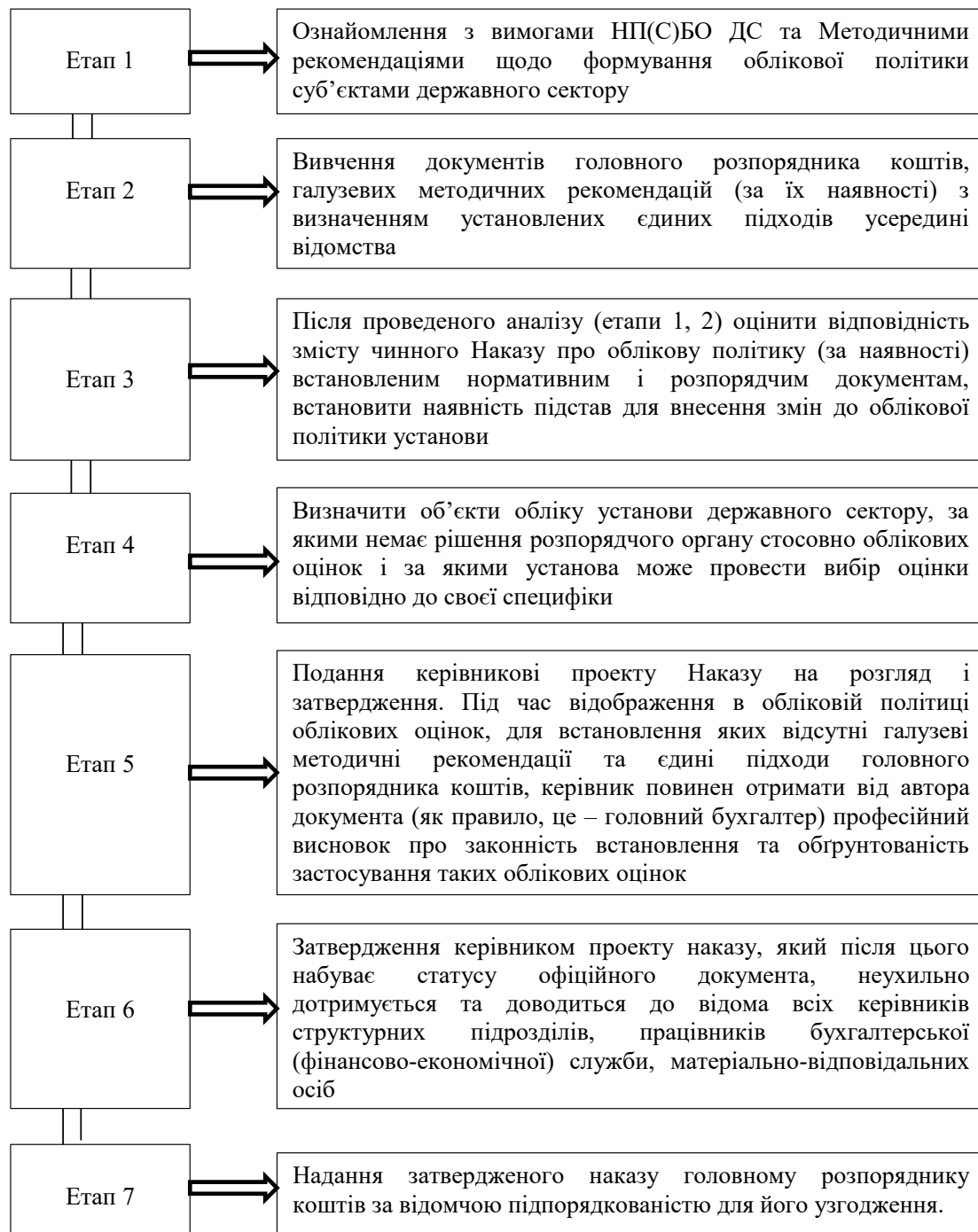


Рис. 1. Етапи підготовки Наказу про облікову політику

Наказу про облікову політику варто розробляти такі додатки:

1) Робочий план субрахунків бухгалтерського обліку. Саме цим документом деталізовано субрахунки з урахуванням специфіки діяльності установи. До робочого плану включають лише ті субрахунки, які установа державного сектору реально використовує у своїй діяльності. Саме у цьому документі відображають введення нових субрахунків другого та третього порядку за збереження кодів субрахунків, наведених у плані рахунків.

2) Порядок закриття аналітичних рахунків. Такий документ регламентує відкриття аналітичних рахунків до субрахунків Робочого плану субрахунків бухгалтерського обліку, а також встановлює правила їх кодування. Порядок спрямований на деталізацію в аналітичному обліку інформації про кошти, грошові документи, розрахунки, доходи та витрати, доходи та витрати майбутніх періодів, витрати на оплату праці, амортизацію з метою забезпечення складання фінансової та бюджетної звітності згідно з вимогами законодавства в



Рис. 2. Принципи та основні напрями облікової політики установ державного сектору

розрізі кодів економічної класифікації видатків та видів коштів (окремо за загальним та спеціальним (у розрізі видів власних надходжень) фондами).

3) Робоча схема кореспонденцій субрахунків бухгалтерського обліку складається на підставі Типової кореспонденції. Недоцільно включати до цього документа кореспонденцію субрахунків, господарські операції за якою не стосуються установи державного сектору, враховуючи специфіку її господарської діяльності. У разі застосування кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку, не передбаченої в Типовій кореспонденції, потрібно дотримуватися не лише методології обліку, але і сутності самої господарської операції (тобто виходячи з принципу превалювання сутності над формою). У таких ситуаціях кореспонденція субрахунків має бути узгоджена з головним розпорядником бюджетних коштів. Це необхідно для збереження єдиних підходів до ведення бухгалтерського обліку всередині відомства.

Якщо є потреба, то у додатки до наказу про облікову політику можуть бути винесені й інші документи, за допомогою яких організуються облік, планування та внутрішній контроль здійснення фінансово-господарської діяльності установою державного сектору.

Облікова політика установи державного сектору повинна враховувати всі особливості

галузевої приналежності та специфіки фінансово-господарської діяльності та вимоги Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Отже, вибирати альтернативний варіант організації бухгалтерського обліку потрібно, виходячи з конкретних умов господарювання суб'єкта державного сектору.

Отже, метою облікової політики є формування методів та принципів обліку, які зможуть забезпечити формування прозорої та достовірної фінансової звітності, яка відповідає вимогам, зазначеним у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Наведена мета окреслює низку завдань облікової політики установ державного сектору:

- закріплення основних принципів забезпечення облікового процесу, перспективне планування господарської діяльності установи державного сектору;
- запобігання негативних явищ під час здійснення фінансово-господарських операцій;
- оптимізація витрат та виявлення внутрішніх резервів;
- контроль над рухом фінансових ресурсів загального та спеціального фондів;
- дотримання цільового спрямування та раціонального використання усіх видів ресурсів установи державного сектору.

Елементи облікової політики установи державного сектору

Елемент облікової політики	Зміст елементу	Підстава
Визначення періоду нарахування амортизації	Повинен визначатися головним розпорядником коштів. Якщо головний розпорядник не встановив такої вимоги, то в обліковій політиці установи потрібно обов'язково самостійно встановити період нарахування амортизації. Таким чином, кожна установа державного сектору визначає період нарахування амортизації на основні засоби (або раз на рік, або раз на квартал) та прописує цю норму у Наказі про облікову політику	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
Визначення ліквідаційної вартості активів	Цей пункт не належить до обов'язкових елементів облікової політики. Визначити періоди, коли встановлюється ліквідаційна вартість активів має право головний розпорядник коштів. Установлення розміру ліквідаційної вартості може бути встановлене у відсотках від первісної вартості за окремими активами; у розмірі не менше вартості дорогоцінних металів і металобрухту, який міститься в активі; у розмірі залишкової вартості, визначеної нормативними документами відомства, або про недоцільність установлення такої вартості (при цьому вона приймається як така, що дорівнює нулю)	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
Визначення порядку проведення переоцінки	Визначення порядку проведення переоцінки основних засобів та інших активів і встановлення ознак суттєвості. При цьому об'єкт нефінансових активів може переоцінюватися, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об'єкта нефінансових активів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиницею запасів можуть бути: найменування або однорідна група (вид). В обліковій політиці головного розпорядника бюджетних коштів можуть бути відображені вартісні оцінки запасів, які надходять у результаті їх внутрішньовідомчого переміщення	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Облік запасів за місцями зберігання	Установою державного сектору самостійно визначається порядок обліку запасів за місцями зберігання у матеріально відповідальних осіб	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Метод оцінки вибуття запасів	За рішенням головного розпорядника бюджетних коштів вибуття запасів оцінюються за одним із трьох методів: 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; 2) середньозваженої собівартості; 3) метод ФІФО (собівартості перших за часом надходження запасів)	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Облік транспортно-заготівельних витрат та їх розподіл	Метод обліку і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат у вартості запасів визначається головним розпорядником бюджетних коштів за такими способами: 1) узагальнення на окремому субрахунку; 2) облік на окремому аналітичному субрахунку за окремими групами запасів (у разі доставки декількох найменувань, груп і видів запасів).	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
Визнання доходів	Установи державного сектору визначають підходи до визнання доходу за обмінними та необмінними операціями на підставі вимог, які зазначені в нормативних документах	НП(С)БОДС 124 «Доходи»
Класифікація витрат	Витрати за обмінними операціями: – оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військово-службовців); – відрахування на соціальні заходи; – матеріальні витрати; – амортизація; – фінансові витрати; – інші витрати за обмінними операціями. Витрати за необмінними операціями: – трансферти; – інші витрати за необмінними операціями.	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Визнання витрат	Установи державного сектору визначають підходи до визнання витрат за обмінними та необмінними операціями на підставі вимог, які зазначені в нормативних документах	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Перелік і склад калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Установлюються суб'єктами державного сектору за погодженням із головним розпорядником бюджетних коштів залежно від своїх галузевих особливостей. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Висновки з проведеного дослідження. Підтверджено, що облікова політика установи державного сектору являється важливим засобом групування та опрацювання інформації у системі бухгалтерського обліку. НП(С)БОДС передбачене обов'язкове складання Наказу про облікову політику кожним суб'єктом державного сектору. Доведено, що під час цього процесу варто дотримуватися чіткої ієрархії та взаємодії – розпорядники бюджетних коштів, які мають відповідний потенціал та ресурси, повинні розробляти комплексний Наказ про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку та доводити його до відома підпорядкованих установ. За умови дотримання рекомендацій та вимог, які наведені в Наказі про облікову політику, суб'єкти державного сектору зможуть правильно та ефективно забезпечувати ведення бухгалтерського обліку та безпомилково формувати фінансову звітність.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.07.2019)
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 01.07.2019)
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (дата звернення: 10.07.2019)
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11> (дата звернення: 10.07.2019)
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru> (дата звернення: 10.07.2019)

REFERENCES:

1. Pro buhgalterskij oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukraini vid 16.07.1999 № 996-XIV. Available at : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 1 July 2019).
2. Byudzhetniy kodeks Ukraini vid 08.07.2010 № 2456-VI. Available at : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (accessed 1 July 2019).
3. Nacionalne polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannya finansovoyi zvitnosti" : Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 28.12.2009 № 1541. Available at : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> (accessed 10 July 2019).
4. Nacionalne polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 125 «Zmini oblikovih ocinok ta vipravlennya pomilok»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 24.12.2010 № 1629. Available at : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11> (accessed 10 July 2019).
5. Metodichni rekomendaciyi shodo oblikovoyi politiki sub'yekta derzhavnogo sektoru: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 23.01.2015 № 11. Available at : <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru> (accessed 10 July 2019).

Otkalenko Olena

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation
Vinnytsia Institute of Trade and Economics
Kyiv National University of Trade and Economics

MAIN ASPECTS OF THE ACCOUNTING POLICY OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

The purpose of the article. The leading place in providing the accounting system in public sector institutions is the development of accounting policies. The purpose of the article is to provide scientific substantiation of the main methods, principles, tasks and requirements for the formation of the accounting policy of the public sector entities, in particular the definition of the main stages of the preparation of the Order on accounting policy as an important means of grouping and processing information during the maintenance of the accounting process.

Methodology. The research is based on improved theoretical and organizational provisions on the formation of accounting information for the purpose of compiling financial reporting of public sector entities in the context of transformation into international standards.

Results. Accounting policy of public sector entities provides an opportunity to create favorable conditions for obtaining reliable information on the results of the implementation of the estimate, which is necessary for users to make effective management decisions.

The accounting system in public sector institutions is built on compliance with international principles and requirements for the implementation of accounting and financial reporting. The accounting policy of public sector entities is based on certain principles and has its own directions, which should take into account the sector specificity of the institution's activities. The purpose of accounting policies is to create accounting methods and principles that will ensure that transparent and reliable financial reporting is provided by public sector entities. The above goal outlines a number of accounting policies, in particular:

- consolidation of the main principles of ensuring the accounting process, prospective planning of the economic activity of public sector institutions;
- prevention of negative phenomena in the implementation of financial and business operations;
- cost optimization and identification of internal reserves;
- control over the movement of financial resources of general and special funds;
- adherence to the target direction and rational use of all types of resources of the public sector institution.

All, without exception, public sector institutions must provide accounting and reporting (financial, budget, tax, etc.) based on the principles and methods of accounting, which are set out in the accounting policies.

Accounting policy is an element of the accounting system of the public sector institution. Therefore, the organization of accounting by the spending unit manager is to develop two main documents:

- 1) Order on accounting policy;
- 2) Orders or Regulations on the organization of accounting and financial reporting.

An order on accounting policy defines the methodological issues of accounting without disclosing issues relating to the organization of such accounting. When forming an accounting policies, the public sector institution should identify the principles and methods of accounting for which it retains the right to choose or adopt a management decision taking into account the requirements of the NP (S) APPS and the common approaches to accounting policies established by the main spending unit manager or higher organization level. At the same time, lower level managers transmit the regulatory document on accounting policies for approval by departmental subordination.

The accounting policy of the public sector institution should take into account all the specifics of branch affiliation and the specifics of financial and economic activity and the requirements of the National Provisions (Standards) of Accounting Policies in the Public Sector. So, to choose an alternative version of the organization of accounting should be based on the specific conditions of management of the public sector entity.

Practical implications. The accounting policy of the public sector institution is a systematic informative source of data on the specifics of the institution's activities, organization of accounting, and contains principles, methods and procedures for documenting and systematizing all economic events for the purpose of operational management and aggregation of data in the financial statements.

Value/originality. The paper considers the main aspects of the accounting policy of public sector entities. Problems and problem issues determine the prospects for further development of the accounting policy of budget funds managers. In particular, in terms of the ideology of the economy of the institution for a long period, the strengthening of accounting and analytical functions in management, which will allow to respond promptly to changes.