

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет.

LEGENCHUK Sergii – Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University.

ОСТАРЧУК Tetyana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Zhytomyr State Technological University.

ЛЕГЕНЧУК Сергей Фёдорович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учёта и аудита, Житомирский государственный технологический университет.

ОСТАПЧУК Татьяна Петровна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учёта и аудита, Житомирский государственный технологический университет.



УДК 657:061.1:006.034

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВОЇ
ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ
В УМОВАХ ДІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ
СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ©**

Т.Г. КИТАЙЧУК,
кандидат економічних наук,
доцент,
доцент кафедри обліку та
оподаткування в галузях економіки,

Н.М. ГУДЗЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент,
доцент кафедри обліку та
оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(Вінниця)

Рух України у напрямку світової спільноти вимагає кардинального реформування діючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Протягом 2015-2017 років були введені в дію Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, отже зникла чітка регламентованість бюджетного обліку, а натомість, відповідно до принципів підходів побудови Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, які і були прийняті за основу при формуванні Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, виникла багатоваріантність підходів до прийняття облікових рішень щодо відображення різноманітних об'єктів бюджетного обліку.

© Т.Г. КИТАЙЧУК, Н.М. ГУДЗЕНКО, 2018

У статті досліджено специфіку облікової політики суб'єктів бюджетної сфери в Україні з метою науково обґрунтованої конкретизації її основних елементів, виявлено особливості її формування для суб'єктів обліку державного сектору з урахуванням вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі; обґрунтовано особливості формування облікової політики бюджетних установ адекватно до умов господарювання, внесено пропозиції, які спрямовані на покращення формування облікової політики шляхом чіткішої її регламентації.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, суб'єкти обліку державного сектору, положення про облікову політику, елементи облікової політики

Літ. 15.

Постановка проблеми. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі України на 2007-2015 роки, яка була прийнята Постановою Кабінету Міністрів України № 34 ще 16 січня 2007 року [1], стала фундаментом активного реформування бюджетного обліку в Україні. Але процес формування бухгалтерського обліку у бюджетних установах і досі має багато спірних та невирішених питань.

Бюджетні установи є не тільки виконавцями державних функцій, а й повноправними суб'єктами господарювання як на макро-, так і на мікроекономічному рівнях. Усе це зумовлює певні складнощі у формуванні облікової політики суб'єктами державного сектору, яка є базовим елементом первинної організації облікового процесу.

На практиці головні бухгалтери бюджетних установ часто формально підходять до формування облікової політики, але такий стан справ не можна залишати без уваги. Тільки ефективна облікова політика бюджетних установ допоможе раціонально вести бухгалтерський облік, відповідно до умов діяльності та особливостей суб'єкта державного сектору та сформувати таку систему бухгалтерського обліку, яка зможе забезпечувати повне відображення операцій, які пов'язані з виконанням кошторису та узагальненням облікових даних у звітності.

Основною метою облікової політики є забезпечення та надання достовірної інформації користувачам для організації ефективного використання державного майна та отримання максимального ефекту у результаті своєї діяльності. Саме ці проблеми зумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За даними Державної казначейської служби України кількість розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, на 19.02.2018 року становила 77765 [2].

Збільшення кількості досліджень щодо питань формування облікової політики установ державного сектору та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку констатує посилення інтересу до цієї проблеми. Зокрема, дослідженням цього напрямку у своїх наукових працях приділяють увагу такі провідні науковці як Н.В. Артеменко [3], Л.В. Коваль [4], С.В. Свірко [6], Т.В. Черкашина [8], Г.В. Янчук [9]. Багато наукових праць цих науковців присвячено вивченню сутності поняття “облікова політика” загалом, а актуальними на сьогодні є питання, пов'язані із створенням та змістовим наповненням самої облікової

політики, проблеми впровадження її в окремих бюджетних установах, питання облікової політики у контексті Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС).

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у розкритті положень облікової політики в контексті НП(С)БОДС; обґрунтуванні проблем, які виникають при формуванні облікової політики суб'єктів державного сектору, розробці пропозиції щодо удосконалення та підвищення ефективності облікової політики шляхом більш чіткої її регламентації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність адаптації економічної, обліково-аналітичної інформації до міжнародних стандартів, підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку, встановлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення, посилення інтеграційних процесів, гармонізація усіх ланок управління потребували перегляду системи бухгалтерського обліку у бюджетному секторі [10].

Початок 2017 року виявився дуже непростим для бюджетних установ України: набрала оборотів модернізація бухгалтерського обліку, запланована Стратегією. Декілька років поспіль відтерміновували введення нових правил обліку для бюджетних установ. Перші 9 Національних стандартів запрацювали з 1 січня 2015 року, а з 1 січня 2017 року було введено ще 10. Також слід взяти до уваги те, що з 1 січня 2018 року набули чинності зміни до Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [14], внесені Законом від 05.10.17 р. № 2164-VIII, та введено в дію останній двадцятий НП(С)БОДС 136 “Біологічні активи”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 15.11.17 р. під № 943.

За умов кінцевого і повного введення в дію усіх сформованих новацій у сфері стандартизації бюджетного обліку його чітка регламентаційність зникне, а натомість, відповідно до принципів підходів побудови Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, які і були прийняті за основу при формуванні НП(С)БОДС, виникне багатоваріантність підходів до прийняття облікових рішень щодо відображення різноманітних об'єктів бюджетного обліку. За цих умов питання формування облікової політики бюджетних установ, як інструменту оптимізації обліку виконання кошторису, набуває надзвичайної актуальності і потребує найскорішого опрацювання [6].

Бюджетні установи як і будь-які інші господарюючі суб'єкти під час здійснення своєї діяльності мають виконувати вимоги загального законодавства, що регламентує здійснення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Бюджетний кодекс України визначає, що бюджетне законодавство для суб'єктів державного сектору є пріоритетним перед іншими законодавчими нормами.

Реформування галузі бухгалтерського обліку у державному секторі створило підстави для зміни ідеології у підходах до формування облікової політики. Так з 1 січня 2015 року усі бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік та складати бухгалтерську звітність, опираючись на принципи та методи обліку, що зафіксовані в обліковій політиці.

Міністерство фінансів України наказом від 23.01.15 р. № 11 затвердило Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [11], які разом із НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [12] та НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” [13] змінили традиційні підходи до формування та визначення облікової політики бюджетних установ [13].

У більшості випадків при реалізації норм законодавства головні бухгалтери бюджетних установ продовжують традиційно ототожнювати облікову політику як з організацією, так і з веденням бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що цей термін увійшов до лексики українських бухгалтерів одночасно із прийняттям Закону № 996-XIV [14], у якому в ч. 5 ст. 8 розд. III “Організація та ведення бухгалтерського обліку” було встановлено, що установа самостійно визначає облікову політику за погодженням із власником або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів. До того ж, у п. 1 розд. II “Облікова політика” НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” [12], затвердженого наказом Мінфіну від 28.12.09 р. № 1541 (набув чинності з 01.01.17 р.), також визначено, що в розпорядчому документі про облікову політику 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, а також порядок організації бухгалтерського обліку [12].

Процес формування ефективної облікової політики потребує відповідального й професійного підходу. На сьогодні велика кількість головних бухгалтерів бюджетних установ не виокремлюють в обліковій політиці облікові та організаційні питання. Дуже часто загальнодержавні, міжгалузеві та галузеві норми визначають облікові питання. Але, якщо відповідним законодавчим актом щодо здійснення бухгалтерського обліку передбачено два і більше варіантів методу оцінки, обліку, процедури, то суб’єкт державного сектору має зафіксувати вибраний варіант у розпорядчому документі. Організаційним питанням слід приділити більше уваги.

Законом про бухгалтерський облік [13] передбачено право розробки міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, в межах своєї компетенції, методичних рекомендацій відповідно до галузевих особливостей щодо застосування національних положень бухгалтерського обліку. Саме тому бухгалтер бюджетної установи-розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня ніколи не замислювався над створенням окремого розпорядчого документа про облікову політику бюджетної установи у сучасному розумінні цього терміну [13].

Запровадження стандартів для суб’єктів державного сектору потребує формування єдиної облікової політики і напрацювання методичних та методологічних рекомендацій з питань ведення бухгалтерського обліку і складання звітності з урахуванням міжнародних норм. Тому Міністерство фінансів як регулятор у цій сфері у п. 4 Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб’єкта державного сектора (далі – Методичних рекомендацій №11) [11] встановило вимоги щодо забезпечення єдиного підходу до облікової політики в межах головного розпорядника бюджетних коштів. Ця вимога має бути реалізована шляхом погодження розпорядчих документів про облікову політику з суб’єктами державного сектору нижчого рівня установою вищого рівня за їх відомчою підпорядкованістю. Дана рекомендація відповідає нормам бюджетного законодавства щодо підходів до визначення облікової політики та ролі головного розпорядника бюджетних коштів у цьому процесі, а саме, є [11]:

- застосування принципу єдності бюджетної системи, який забезпечується, зокрема, єдністю порядку ведення бухгалтерського обліку (ст. 7 Бюджетного кодексу України);

- методичне керівництво та забезпечення контролю за дотриманням законодавчих вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності обліково-фінансовою службою бюджетної установи, у підпорядкування якої входять інші суб'єкти державного сектору [11].

Принцип послідовності вимагає від бюджетних установ не змінювати протягом звітного періоду (року) обраних засад облікової політики щодо відображення явищ фактів господарської діяльності, оцінки майна та зобов'язань.

У процесі формування облікової політики бюджетним установам слід виокремлювати організаційно-технічні та методичні напрями бухгалтерського обліку. Організаційно-технічна складова є первинною відносно методичної. Організаційно-технічний аспект облікової політики передбачає розкриття ряду чинників, основними із яких є: галузева специфіка установи, вид діяльності, організаційна структура управління та наявність підвідомчих установ, обсяги діяльності, чисельність персоналу, система оподаткування, матеріально-технічна база, кваліфікація кадрів тощо

Нагадаємо, що методична складова облікової політики для цілей бухгалтерського обліку бюджетної установи включає альтернативні методи обліку за окремими об'єктами. Усі аспекти діяльності установи, за якими надано право обирати або які взагалі не врегульовані нормативними документами, слід затвердити відповідним наказом, і тоді під час перевірок контролюючими органами вдасться уникнути багатьох запитань, адже саме на підставі облікової політики установа здійснює свою діяльність.

Доцільно розглянути навіть можливість затвердження окремих документів, щоб не поєднувати в них облікові та організаційні питання бухгалтерського обліку, оскільки останні можуть часто змінюватися і передбачають значний обсяг попередньої роботи, яка не стосується методології обліку, зокрема: визначення документообігу, технології обробки облікової інформації, права підписання первинних бухгалтерських документів, розробки системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку тощо. Тому належна організація бухгалтерського обліку суб'єктом державного сектору вимагає розробки двох документів:

- положення про облікову політику суб'єкта державного сектору;
- положення про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єкта державного сектору.

Положення про облікову політику має визначати методологічні питання бухгалтерського обліку без розкриття питань щодо організації такого обліку. При формуванні облікової політики суб'єкт державного сектору має обрати методи оцінки та обліку, якщо нормативно-правовий акт з ведення бухгалтерського обліку передбачає декілька альтернативних варіантів.

Головний бухгалтер (начальник фінансово-економічної служби) готує проект наказу. Для цього необхідно дослідити та врахувати вимоги НП(С)БОДС та розпорядчих документів головного розпорядника бюджетних коштів з визначенням установлених єдиних підходів всередині відомства. Якщо є діючий наказ (Положення) про облікову політику, слід оцінити відповідність його змісту встановленим нормативним і розпорядчим документам і наявність підстав для внесення змін до облікової політики.

Головний бухгалтер зобов'язаний встановити об'єкти бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору, за якими відсутнє рішення розпорядчого органу відносно методів оцінки, з яких установа може обрати один, відповідно до специфіки своєї діяльності. Ця інформація подається керівникові на розгляд і затвердження. Якщо головний бухгалтер пропонує відобразити в положенні про облікову політику такі облікові оцінки, які не встановлені головним розпорядником бюджетних коштів, керівник зобов'язаний вимагати від головного бухгалтера професійного обґрунтування законності застосування пропонованих облікових оцінок.

Лише після затвердження керівником положення про облікову політику офіційно передається на узгодження головному розпорядникові бюджетних коштів за відомчою підпорядкованістю. Із офіційно затвердженим документом ознайомлюють працівників бухгалтерської служби, керівників структурних підрозділів та матеріально відповідальних осіб, які своїм підписом підтверджують цей факт [14].

У наказі про облікову політику бюджетної установи слід визначити наступні елементи [14]:

- 1) період нарахування амортизації;
- 2) ліквідаційну вартість активів;
- 3) порядок проведення переоцінки;
- 4) одиниці аналітичного обліку запасів;
- 5) порядок обліку запасів за місцями зберігання у матеріально відповідальних осіб;
- 6) метод оцінки вибуття запасів;
- 7) порядок обліку транспортно-заготівельних витрат;
- 8) критерії для розмежування інвестиційної нерухомості;
- 9) підходи до визнання доходу від необмінних операцій;
- 10) підходи до визнання доходу від надання послуг;
- 11) перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

У вигляді додатків до наказу про облікову політику бюджетної установи слід розробити і представити:

- 1). Кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку, яка стосується бюджетної установи, складену на підставі Типової кореспонденції [14].

Відповідно до Типової кореспонденції суб'єкти державного сектору у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку у державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику [14].

- 2). Строки корисного використання основних засобів і нематеріальних активів. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору допускають встановлення інших строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів ніж ті, що визначені у додатках до Методичних

рекомендацій №11. Отже, якщо суб'єкт державного сектору визначає строки корисного використання об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, які відрізняються від наведених у додатках 1 та 2, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування [11].

Далі розглянемо особливості створення положення про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетної установи. Положення про організацію бухгалтерського обліку встановлює порядок його організації у суб'єкта державного сектору, який ґрунтується на вимогах НП(С)БОДС та іншого законодавства з питань бухгалтерського обліку у державному секторі [13].

Вимог щодо змісту положення про організацію бухгалтерського обліку немає, тому його зміст може складатися як з декількох розділів, доповнених додатками, тобто бути деталізованим, так і може бути досить стислим.

На нашу думку, документ має містити відомості про:

1) обов'язки головного бухгалтера з підготовки проекту розпорядчого документа. Саме головний бухгалтер організовує роботу бухгалтерської служби в установі і готує пропозиції для керівника бюджетної установи з тих напрямів діяльності, які нададуть можливість бухгалтерській службі ефективно виконувати свої обов'язки, а саме:

- визначення порядку обробки облікової інформації з урахуванням галузевих особливостей бюджетної установи;

- розробка форм управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій;

- розробка додаткових реєстрів аналітичного обліку для деталізації надходжень і видатків за різними видами платних послуг;

2) структуру бухгалтерської служби бюджетної установи;

3) форму ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, автоматизована);

4) перелік посадових осіб, які мають право підпису платіжних, розрахункових документів, бюджетної і фінансової звітності у відповідності до законодавства або установчих документів;

5) перелік посадових осіб, яким надано право на отримання та видачу матеріальних цінностей, а також склад комісій із оцінки та списання майна;

б) порядок і строки проведення інвентаризації;

7) виокремлені на окремий баланс самостійні структурні підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік із подальшим включенням їх звітності до зведеної звітності бюджетної установи;

8) терміни дії розпорядчого документа і порядок внесення змін.

У вигляді додатків до Наказу про організацію бухгалтерського обліку слід представити графік документообігу та робочий план рахунків.

Накази про облікову політику та про організацію бухгалтерського обліку бюджетної установи слід видавати (перевидавати) або вносити зміни до діючого в міру необхідності, як правило, з початку року, і за наявності для цього підстав. Отже, за потреби установа може внести зміни до облікової політики. Змінити облікову політику установа може у виняткових випадках, що їх прямо встановлюють НП(С)БОДС [11].

Відповідно до НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” облікова політика може змінюватися тільки у разі, якщо [13]:

- змінюються вимоги положення (статуту),
- змінюються вимоги органу, який затверджує національні положення бухгалтерського обліку;
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору [13].

Також національні положення бухгалтерського обліку містять прямі вказівки, що вважати зміною облікової політики, а що ні. Отже, зміною облікової політики вважається: перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку; зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Із 1 січня 2017 року розпочалась активна фаза реформування обліку у державному секторі. Саме з цієї дати введено нові форми фінансової звітності бюджетних установ, визначено принципи її підготовки та подання, почали діяти нові стандарти бухгалтерського обліку. Також з цієї дати введено в дію НП(С)БОДС, які встановили нові підходи до відображення господарських операцій та подій, пов'язаних з визнанням доходів та витрат, орендою, інвестиційною нерухомістю, будівельними контрактами та фінансовими інструментами. Все це є підставами для зміни облікової політики [14].

Кожна установа має право самостійно здійснити вибір із запропонованих варіантів. За наявності будь-якої з підстав для зміни облікової політики бюджетні установи можуть вибрати один із варіантів внесення таких змін, а саме [7]:

- 1) внести зміни та доповнення до діючого наказу про облікову політику;
- 2) видати новий наказ про облікову політику. У такому наказі необхідно врахувати ті моменти, які не були відображені установою раніше або піддалися будь-яким змінам [7].

Враховуючи останні зміни, які відбулися у 2017 році та на початку 2018 року, до наказу про облікову політику варто додати такі нові розділи:

1. Класифікація доходів і витрат, що належать до необхідних операцій (пп. 1.2 розд. II НП(С)БОДС 124, п. 3 розд. II НП(С)БОДС 135);
 2. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) (пп. 1.3 розд. III НП(С)БОДС 124);
 3. Порядок визнання доходів (п. 1 і 2 розд. IV НП(С)БОДС 124);
 4. Поріг суттєвості у разі виправлення помилок минулих періодів (пп. 5 і 6 розд. II НП(С)БОДС 125);
 5. Сума очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів (п. 4 розд. III НП(С)БОДС 127);
 6. Критерії визнання інвестиційної нерухомості (якщо її не можна виділити в окремий об'єкт) (п. 6 розд. I НП(С)БОДС 129);
 7. Одиниця обліку біологічних активів (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 136).
- Практика показує, що не всі бюджетні установи виконали дану вимогу.

Що робити, якщо зміни до облікової політики й досі не внесені? Відповідь на це запитання чітко не визначена у жодному нормативному документі. Для вирішення вказаної проблеми пропонуємо застосовувати такі варіанти: 1) якщо в установі застосовувались нові методи оцінки та обліку, але вони не були втілені у вигляді змін до наказу про облікову політику, то відповідні зміни вносять у той момент, коли про це згадали; 2) якщо зміни до наказу про облікову політику не були внесені та

помилково установа застосовувала старі методи оцінки та обліку, то фактично установа припускалася помилок, порядок виправлення яких визначено в НП(С)БО 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” [12].

Як бюджетним установам відобразити у бухгалтерському обліку та звітності зміни облікової політики? Пункт 5 розд. III НП(С)БО 125 передбачає можливість відображення у звітності впливу зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів такими шляхами:

1. Коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року.

2. Повторне надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Артеменко Н.В. у своїй праці так описує зазначені способи:

1) перспективний спосіб передбачає, що нова облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення. У такому випадку нові облікові вимоги застосовують, починаючи з того періоду, на який припадають зміни в обліковій політиці. При цьому відсутня необхідність коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів, оскільки зміна облікової політики впливає тільки на фінансову звітність поточного та майбутнього періодів;

2) ретроспективний спосіб передбачає, що застосування зміненої облікової політики стосується подій та операцій таким чином, начебто така облікова політика застосовувалась завжди, а не з моменту її зміни [3].

Відповідно до п. 3 розд. IV НП(С)БО 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” у разі зміни в обліковій політиці суб’єктові державного сектору слід розкривати [13]:

- причини та сутність змін;
- суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку [13].

Пункт 2 розд. I Методичних рекомендацій №11 містить вимогу щодо погодження з головним розпорядником бюджетних коштів облікової політики бюджетних установ, а також змін до неї [11].

Суб’єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб’єктам державного сектору вищого рівня. Для суб’єктів державного сектора, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб’єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис [11].

Слід вчасно ознайомити з внесеними змінами працівників установи, які безпосередньо мають виконувати оновлені вимоги зміненого наказу про облікову політику. Якщо цього не станеться, чи в якийсь інший спосіб буде допущено відступ від закріплених у наказі методів оцінки, інших вимог наказу, які зумовили викривлення облікової інформації і показників фінансової звітності, винні особи можуть бути притягнені до відповідальності.

Відсутність положення про облікову політику та невиконання його вимог вважається порушенням чинного законодавства, за яке відповідальні особи (керівник та головний бухгалтер) можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності.

Стаття 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х передбачає адміністративну відповідальність за відсутність бухгалтерського обліку, ведення його з порушенням устанавленого порядку, внесення недостовірних даних до фінансової звітності у вигляді накладення штрафу в розмірі від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 136 до 255 грн). Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню, тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 170 до 340 грн) [5].

Отже, формалістичне ставлення до підготовки положення про облікову політику, своєчасності внесення до нього змін, неналежне його виконання може призвести до негативних наслідків.

Висновки. Реформування державного сектору економіки передбачає зміни у методиці обліку, впровадженні управлінського обліку, трансформації бухгалтерського обліку України у відповідності до міжнародної практики.

Протягом 2015-2017 років були введені в дію НП(С)БОДС, отже зникла чітка регламентованість бюджетного обліку, а натомість, відповідно до принципів підходів побудови Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, які і були прийняті за основу при формуванні НП(С)БОДС, виникла багатоваріантність підходів до прийняття облікових рішень щодо відображення різноманітних об'єктів бюджетного обліку.

Для правильного ведення бухгалтерського обліку та повноцінного відображення усіх господарських операцій розпорядник бюджетних коштів зобов'язаний керуватись обліковою політикою даного підприємства.

Оскільки підстави для зміни облікової політики виникали і 1 січня 2017 і 1 січня 2018 року, бюджетним установам необхідно було змінити облікову політику на початок кожного року вже з 1 січня.

Список використаних джерел

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. – Електронні дані. – Київ: ДКСУ. – Режим доступу: www.treasury.gov.ua (дата звернення 22.02.2018).
3. Артеменко Н.В. Облікова політика устанав державного сектору: сучасні підходи, порядок та умови зміни / Н.В. Артеменко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – №17. – С.792-797.
4. Коваль Л.В. Проблеми формування облікової політики в бюджетних установах / Л.В. Коваль, О.В. Платковська // Економічні студії: науково-практичний економічний журнал. – № 2(10). – 2016. – С.118-122.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х.
6. Свірко С.В. Облікова політика бюджетних устанав як дієвий інструмент оптимізації бухгалтерського обліку / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Випуск 1 (25). – С. 269-294.

7. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Збірник наукових праць ЛДТУ. – 2009. – Вип. 6(24). – Ч. 1. – С. 65-77.

8. Черкашина Т.В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення / Т.В. Черкашина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua>.

9. Янчук Г.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В. Янчук, І.О. Постоюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.

10. Костишин Н.С. Облікова політика як елемент системи управління бюджетними установами / Н.С. Костишин, О.Є. Шмигель // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. Том 2. – П.: ПДАА. – 2012. – С.150-157.

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мініфіну від 23.01.2015 р. № 11.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”, затверджене наказом Мініфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”, затверджене наказом Мініфіну від 24.12.2010 р. № 1629.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мініфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Stratehiya modernizatsiyi systemy bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori na 2007-2015 roky: postanova Kabinetu ministriv Ukrayiny vid 16.01.2007 r. № 34 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.minfin.gov.ua>.

2. Derzhavna kaznacheys'ka sluzhba Ukrayiny [Elektronnyy resurs] : [Veb-sayt]. – Elektronni dani. – Kyiv: DKSU. – Rezhym dostupu: www.treasury.gov.ua (data zvernennya 22.02.2018).

3. Artemenko N.V. Oblikova polityka ustanov derzhavnoho sektoru: suchasni pidkhody, poryadok ta umovy zminy / N.V. Artemenko // Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky. – 2017. – №17. – Pp.792-797.

4. Koval' L.V. Problemy formuvannya oblikovoyi polityky v byudzhetykh ustanovakh / L.V. Koval', O.V. Platkovs'ka // Ekonomichni studiyi: nauково-praktychnyy ekonomichnyy zhurnal. – № 2(10). – 2016. – Pp.118-122.

5. Kodeks Ukrayiny pro administratyvni pravoporushennya vid 07.12.1984 r. № 8073-X.

6. Svirko S.V. Oblikova polityka byudzhetykh ustanov yak diyevyy instrument optymizatsiyivikh bukhhalters'koho obliku / S.V.Svirko // Finansy, oblik i audyt. – 2015. – Vypusk 1 (25). – Pp.269-294.

7. Svirko S.V. Oblikova polityka sub"yektiv derzhavnoho sektoru:pozytsiyyi mizhnarodnoyi teoriiy ta praktyky / S.V. Svirko // Zbirnyk naukovykh prats' LDTU. – 2009. – Vyp. 6(24). – CH. 1. – Pp. 65-77.
8. Cherkashyna T.V. Formuvannya oblikovoyi polityky u byudzhetykh ustanovakh: problemy ta yikh vyrishennya / T.V. Cherkashyna [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://dspace.oneu.edu.ua>.
9. Yanchuk H.V. Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku v byudzhetykh ustanovakh / H.V. Yanchuk, I.O. Postoyuk. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.rusnauka.com>.
10. Kostyshyn N.S., Shmyhel' O.YE. Oblikova polityka yak element systemy upravlinnya byudzhetnyimi ustanovamy // Naukovi pratsi Poltav's'koyi derzhavnoyi aharnoyi akademiyyi. Seriya: EKONOMICHNI NAUKY. Tom 2. – P.: PDAA. – 2012. – Pp.150—157.
11. Metodychni rekomendatsiyyi shchodo oblikovoyi polityky sub"yekta derzhavnoho sektoru, zatverdzheni nakazom Minfinu vid 23.01.2015 r. № 11.
12. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 101 "Podannya finansovoyi zvitnosti", zatverdzhene nakazom Minfinu vid 24.12.2010 r. № 1629.
13. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori 125 "Zminy oblikovykh otsinok ta vypravlennya pomylok", zatverdzhene nakazom Minfinu vid 24.12.2010 r. № 1629.
14. Pro bukhhalters'kyy oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini: Zakon Ukrayiny vid 16.07.1999 № 996-XIV. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua>.
15. Typova korespondentsiya subrakhunkiv bukhhalters'koho obliku dlya vidobrazhennya operatsiy z aktyvamy, kapitalom ta zobov'yazannyamy rozporyadnykamy byudzhetykh koshtiv ta derzhavnymy tsil'ovymy fondamy, zatverdzhena nakazom Minfinu vid 29.12.2015 r. № 1219.

ANNOTATION

TOPICAL ISSUES OF THE ACCOUNTING POLICY OF A BUDGETARY INSTITUTION IN CONDITIONS OF OPERATION OF THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN PUBLIC SECTOR

*KYTAICHUK Tatiana,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Accounting and
Taxation in the Fields of the Economy Department,*

*GUDZENKO Nataliya,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Accounting and
Taxation in the Fields of the Economy Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The movement of Ukraine in the direction of the world community requires a radical reform of the existing accounting system in the public sector. During the 2015-2017 National regulations (standards) of accounting in the public sector were put into operation,

therefore, the well-defined regulation of budget accounting disappeared, and in return in accordance with the fundamental approaches to building international accounting standards for the public sector, which were adopted as a basis for the formation of National regulations (standards) of accounting in the public sector (NR(S) APS), arose multivariate approaches to making accounting decisions regarding the display of various objects of budget accounting.

In the article the specifics of the accounting policy of the subjects of the budgetary sphere in Ukraine with the purpose of scientifically substantiated specification of its main elements is explored, the features of its formation for the public sector accounting entities considering the requirements of the National regulations (standards) of accounting in the public sector are revealed, the peculiarities of the formation of the accounting policy of budgetary institutions adequately to the conditions of management are substantiated, suggestions aimed at improving the accounting policy formation through a clearer regulation are included.

Keywords: accounting policy, accounting, national accounting standards in the public sector, public sector accounting entities, decree on accounting policy, elements of an accounting policy.

Lit. 15.

АННОТАЦИЯ АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ДЕЙСТВИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

КИТАЙЧУК Татьяна Геннадьевна,
кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики,

ГУДЗЕНКО Наталья Николаевна,
кандидат экономических наук, доцент
кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

Движение Украины в направлении мирового сообщества требует кардинального реформирования действующей системы бухгалтерского учёта в государственном секторе. В течение 2015-2017 годов были введены в действие Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учёта в государственном секторе, вследствие чего исчезла чёткая регламентированность бюджетного учёта, а вместо этого, согласно принципиальным подходам построения Международных стандартов бухгалтерского учёта для государственного сектора, которые и были приняты за основу при формировании Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учёта в государственном секторе, возникла многовариантность подходов к принятию учётных решений по отражению различных объектов бюджетного учёта.

В статье исследована специфика учётной политики субъектов бюджетной сферы в Украине с целью научно обоснованной конкретизации её основных элементов, выявлены особенности ее формирования для субъектов учёта

государственного сектора с учётом требований Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учёта в государственном секторе; обоснованы особенности формирования учётной политики бюджетных учреждений адекватно условиям хозяйствования, внесены предложения, направленные на улучшение формирования учётной политики путём более чёткой её регламентации.

Ключевые слова: учётная политика, бухгалтерский учёт, Национальные стандарты бухгалтерского учёта в государственном секторе, субъекты учёта государственного сектора, приказ об учётной политике, элементы учётной политики.

Лит. 15.

Інформація про авторів

КИТАЙЧУК Тетяна Геннадіївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008 м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: tanya19782@i.ua).

ГУДЗЕНКО Наталія Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: gudzenko_nm@i.ua).

КУТАІСНУК Tatiana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting and Taxation in the Fields of the Economy Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008 Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: tanya19782@i.ua).

GUZHENKO Nataliya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting and Taxation in the Fields of the Economy Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: gudzenko_nm@i.ua).

КИТАЙЧУК Татьяна Геннадьевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008 г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: tanya19782@i.ua).

ГУДЗЕНКО Наталья Николаевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008 г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: gudzenko_nm@i.ua).

