

УДК 657.1:061.1

В.С. Лень, канд. екон. наук**В.А. Нехай**, канд. екон. наук

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ПОЛІТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ:
ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА****В.С. Лень**, канд. екон. наук**В.А. Нехай**, канд. екон. наук

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**ПОЛИТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ:
СОДЕРЖАНИЕ И СТРУКТУРА****Vasyl Len**, PhD in Economics**Valentyn Nekhai**, PhD in Economics

Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

**POLITICS OF ACCOUNTING IN BUDGET ESTABLISHMENTS: THE CONTENTS
AND STRUCTURE**

Обґрунтовано назву внутрішнього розпорядчого документа, яким регламентується бухгалтерський облік у суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектору та його структура. Запропоновано назву такого документа "Політика бухгалтерського обліку". Наведено визначення "Політики бухгалтерського обліку" як сукупності організаційних, технічних, методологічних та управлінських аспектів, які забезпечують підприємство та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Доведено, що у цьому документі повинні бути розділи, які розкривають організацію фінансового обліку, облікову політику, організацію управлінського обліку, організацію податкових відносин. Крім цих розділів, допускається і включення до розпорядчого документа й інших розділів, які розкривають інші політики бюджетної установи, які впливають або можуть впливати на показники фінансової звітності. Розкрито також зміст розділів "Політики бухгалтерського обліку" з урахуванням нормативної бази України та досягнень науки і практики.

Ключові слова: облікова політика, поняття, бухгалтерський облік, державний сектор.

Обосновано название внутреннего распорядительного документа, которым регламентируется бухгалтерский учет у субъектов бухгалтерского учета государственного сектора и его структура. Предлагается название такого документа "Политика бухгалтерского учета". Приведено определение "Политики бухгалтерского учета" как совокупности организационных, технических, методологических и управленческих аспектов, которые обеспечивают предприятие и внешних пользователей достоверной и своевременной информацией для принятия обоснованных управленческих решений. Доказано, что в этом документе должны быть разделы, которые раскрывают организацию финансового учета, учетную политику, организацию управленческого учета, организацию налоговых отношений. Кроме этих разделов, допускается и включение в распорядительный документ и других разделов, которые раскрывают другие политики бюджетного учреждения, влияющие или могущие влиять на показатели финансовой отчетности. Раскрыто также содержание разделов "Политики бухгалтерского учета" с учетом нормативной базы Украины и достижений науки и практики.

Ключевые слова: учетная политика, понятие, бухгалтерский учет, государственный сектор.

In clauses are proved the name of the internal circumspect document, with which the book keeping at the subjects of book keeping to state sector and its structure is regulated. The name of such document "Politics of book keeping" is offered. Is given definitions of Politics of book keeping as sets of organizational, technical, methodological and administrative aspects, which provide the enterprise both external users with the authentic and duly information for acceptance of the proved administrative decisions. Is proved, that in this document there should be sections, which open organization of the financial account, registration politics, organization of the administrative account, organization of the tax relations. Except for these sections the inclusion in the circumspect document and other sections is supposed also which open other politics of budget establishment influencing or able to influence on parameters of the financial reporting. The contents of sections of Politics of book keeping is opened also in view of normative base of Ukraine both achievement of a science and practice.

Key words: registration politics, concept, book keeping, public sector.

Постановка проблеми. Інтеграція України до Європейського економічного простору вимагає адаптації нормативної бази України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, до європейських та міжнародних норм. Щодо бухгалтерського обліку в господарюючих суб'єктів, то нині його національні норми максимально наближені до міжнародних, а акціонерні товариства та фінансові установи зобов'язані вести його та складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. У державному секторі економіки адаптація бухгалтерського обліку до міжнародних норм відбувається на підставі Стратегії модерні-

зації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [1]. На виконання цієї стратегії затверджено відповідні Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), окремі з яких починають діяти з 2015 року, а останні з 1 січня 2016 року. Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі узгоджені з відповідними Міжнародними стандартами в державному секторі (МСБОДС), що сприяє розумінню національної фінансової звітності установ державного сектору не лише резидентами, а й нерезидентами.

Перехід на ведення бухгалтерського обліку суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі за НП(С)БОДС вимагає нових підходів як до його організації, так і до формування облікової та інших політик.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування облікової політики господарюючих суб'єктів розглядались у працях Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, Н.М. Малюги, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця та інших. Дослідження з удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері проводили такі вітчизняні науковці: О.О. Дорошенко, Т.В. Канєва, Н.А. Лиско, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна. Проте питання облікової політики у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі розглядались ними недостатньо і потребують подальших досліджень.

Мета статті. Обґрунтувати назву та структуру розпорядчого документа, в якому розкривається облікова політика суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативних документів України з питань бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Необхідність затвердження облікової політики в бюджетних установах впливає із Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2]. Згідно з цим Законом підприємство самостійно обирає форми організації бухгалтерського обліку та:

- визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту і технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;
- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством) [3].

Аналіз Закону свідчить, що законодавець чітко розділяє облікову політику та питання організації бухгалтерського й управлінського обліку.

Для того, щоб обґрунтувати назву та структуру розпорядчого документа, розглянемо сутність поняття “облікова політика”. Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” термін “облікова політика” означає сукуп-

ність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності. Аналогічне до цього Закону і визначення облікової політики у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” [3]. Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [4]. У цих документах чітко вказано на **призначення облікової політики — складання та подання фінансової звітності**. Тобто облікова політика стосується виключно фінансового обліку підприємства.

Аналіз Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” свідчить про можливість обрання альтернативних варіантів як для облікової політики, так і організації фінансового та управлінського обліку. Наявність таких варіантів вимагає закріплення обраних у розпорядчому документі юридичної особи, яка зобов’язана вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. І перше питання, яке необхідно вирішити суб’єкту бухгалтерського обліку у процесі розроблення такого розпорядчого документа, визначитись з його назвою та структурою.

Різні науковці по-різному визначають назву та структуру розпорядчого документа, яким регламентується бухгалтерський облік. С. Замазій, розглядаючи облікову політику бюджетної установи, пропонує оформлювати “Наказ про облікову політику”. У наказі пропонує у розділі “Загальні положення” перелічити нормативні документи, якими повинна регламентуватись діяльність бухгалтерської служби, а також певні моменти її організації. У розділі “Методологія обліку” пропонується відображати робочий план рахунків, форму обліку, порядок обліку коштів на казначейських рахунках та у касі, облік відряджень та розрахунків з дебіторами і кредиторами, облік запасів. У розділі “Документообіг” пропонується розкривати особливості документообігу установи. У останньому розділі “Додатки до наказу про облікову політику установи” пропонується наводити додатки [5].

В.Г. Швець пропонує розпорядчий документ, в якому розкривається облікова політика підприємства, називати “Про облікову політику” і виділяти у ньому такі розділи: 1. Нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку; 2. Техніка бухгалтерського обліку; 3. Організація бухгалтерського обліку [6]. С.Р. Яцишин також пропонує назву розпорядчого документа “Про облікову політику” і зазначає, що складники облікової політики підприємства формуються в організаційному, методичному та технічному аспектах, а кожен з них об’єднує відповідні об’єкти, за якими існують альтернативні варіанти (елементи), а також наводиться перелік центрів відповідальності тощо [7].

Н.Р. Домбровська Наказом “Про облікову політику” називає внутрішній розпорядчий документ, у якому розкривається облікова політика, і рекомендує структурувати його за трьома розділами: Розділ 1. Організація роботи бухгалтерської служби. Регламентується порядок організації роботи облікового апарату (форма організації бухгалтерської служби, права та обов’язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо); Розділ 2. Методика відображення в обліку його об’єктів. У цьому розділі за окремими напрямками обліку наводяться обрані варіанти методики обліку; Розділ 3. Організаційно-технічні аспекти. Розкриваються основні організаційно-технічні аспекти облікової політики: вибір форми обліку, робочий план рахунків, порядок організації документообігу, проведення інвентаризації, організація системи внутрішньогосподарського контролю тощо [8].

Західна консалтингова група пропонує назву розпорядчого документа “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, а його структуру з

трьох розділів: організація бухгалтерського обліку; про облікову політику підприємства; гармонізація бухгалтерського та податкового обліку, у зв'язку з набуттям чинності Податкового кодексу України (ПКУ) [9]. Т.А. Гоголь розпорядчий документ, яким визначається облікова політика, визначає як Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку й поділяє його на частини: організація бухгалтерського обліку; ведення бухгалтерського обліку; принципи і методи відображення в бухгалтерському обліку окремих активів і господарських операцій [10].

Я.В. Соколов [11], Л.В. Гончар, С.О. Гарна, А.М. Шнурко [12], М.О. Шкабура [13], Г.І. Кузьменко [14] розглядають у своїх дослідженнях питання облікової політики з метою оподаткування.

У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства зазначено, що підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї [15]. Перелік положень, які рекомендовано включати до облікової політики підприємства, містить альтернативи, дозволені НП(С)БО. Крім того, на наш погляд, дві позиції, пропонувані цим наказом, належать не до облікової політики, а до організації бухгалтерського обліку, а саме: застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; періодичність та об'єкти проведення інвентаризації.

Аналіз наведених джерел свідчить про те, що назва розпорядчого документа, в якому відображається облікова політика, або повністю [5; 6; 7; 8] або частково [9; 10; 15] не збігається з його змістом. Адже у змісті наказу пропонуються розділи, які за своїм змістом не підпадають під визначення облікової політики згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", а саме розділи, які відображають організаційні моменти та ведення управлінського обліку, податкові відносини тощо. Тобто за своїм змістом це комплексний документ, який регламентує бухгалтерський облік у суб'єктів бухгалтерського обліку, зміст якого виходить за межі нормативного визначення облікової політики.

У перекладі з грецької політика (політік) – мистецтво управління державою і суспільством. У широкому розумінні політику розглядають як напрямок діяльності, сукупність принципів, засобів та методів, спрямованих на досягнення певної мети. З цього погляду в бухгалтерському обліку можна виділити, крім облікової політики, політику організації бухгалтерського обліку, управлінського обліку, податкових відносин, контролю та інші політики, а назвати такий внутрішній нормативний документ "Політика бухгалтерського обліку" (рис.).

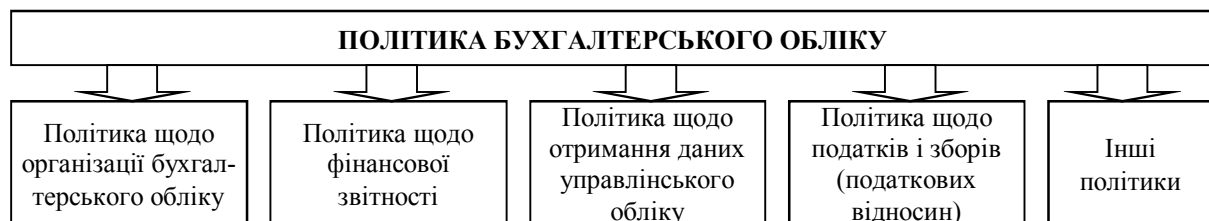


Рис. Складники політики бухгалтерського обліку

Зважаючи на те, що бухгалтерський облік регламентується багатьма нормативними документами, багато з яких передбачають застосування різних варіантів його організації, методів оцінювання активів і зобов'язань, альтернативне оподаткування тощо, суб'єкт бухгалтерського обліку в державному сектор повинен мати свій внутрішній до-

кумент, яким однозначно обрані можливі альтернативи. Це комплексний документ, який регламентує бухгалтерський облік у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, до яких належать розпорядники бюджетних коштів, органи Держказначейства та державні цільові фонди (Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування України, Фонд соціального захисту інвалідів).

У розширеному розумінні під політикою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність організаційних, технічних, методологічних та управлінських аспектів, які забезпечують підприємство та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [16].

Організація бухгалтерського обліку. Альтернативи щодо організації бухгалтерського обліку, які можуть обиратись суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі, наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Основні елементи політики організації бухгалтерського обліку

Назва елемента політики організації бухгалтерського обліку		Можливі варіанти застосування, передбачені нормативними документами
1		2
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”		
Форма організації бухгалтерського обліку (має бути погоджена з вищою організацією)		1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. 2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. 3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. 4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником
Форма бухгалтерського обліку		1. Меморіально-ордерна. 2. Журнально-ордерна. 3. Комп'ютерна тощо
Система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій		Розробляється самостійно
Документообіг	Правила документообороту та права працівників на підписання бухгалтерських документів	1. Табель-графік документообороту. 2. Перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності тощо
	Перелік первинних документів, форми яких затверджуються керівником підприємства	Перелік первинних документів
Технологія оброблення облікової інформації		1. Вручну. 2. Із застосуванням електронно-обчислювальних машин
Робочий план рахунків		1. Не розробляється. 2. Розробляються
Регістри аналітичного обліку		1. Використовуються лише стандартні. 2. Крім стандартних, використовуються самостійно розроблені
Виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів		1. Виділяються. 2. Не виділяються

Закінчення табл. 1

1		2
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [17]		
Інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів)		1. Щороку повністю. 2. Щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років
Інвентаризація бібліотечних фондів	До 100 тис. екз.	1. У строки встановлені для річної інвентаризації. 2. Протягом року у строки встановлені установою
	Понад 100 тис. екз.	1. У строки встановлені для річної інвентаризації. 2. Протягом п'яти років з охопленням щорічно не менше 20 відсотків одиниць
Інвентаризаційна комісія		1. Постійно діюча. 2. На період проведення інвентаризації
Включення до складу інвентаризаційної комісії членів ревізійної комісії та представників структурного підрозділу (служби) з внутрішнього аудиту		1. Включаються. 2. Не включаються
Створення робочих інвентаризаційних комісій		1. Створюються. 2. Не створюються
Проведення раптових інвентаризацій		1. Створюються окремі комісії на період проведення інвентаризації. 2. Створюються постійні окремі комісії. 3. Доручається проведення раптових інвентаризацій інвентаризаційній комісії чи робочій інвентаризаційній комісії
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [18]		
Створення первинних документів		1. У паперовій формі. 2. В електронній формі. 3. У паперовій та електронній формах
Включення до первинного документа додаткових реквізитів		1. Не включаються. 2. Включаються
Особистий підпис на документі		1. Скріплюється печаткою. 2. Не скріплюється печаткою
Складання облікових регістрів		1. На паперових носіях. 2. На електронних носіях. 3. На паперових та електронних носіях
Оформлення графіка документообороту у вигляді:		1. Схеми. 2. Переліку робіт із створення, перевірки та оброблення документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт

Облікова політика. Перехід у державному секторі економіки на застосування НП(С)БОДС вимагає вибору альтернативних варіантів оцінки активів і зобов'язань. Перелік таких варіантів за окремими НП(С)БОДС наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Основні елементи облікової політики

Назва елемента облікової політики	Можливі варіанти принципів або методів обліку, передбачені національними стандартами
1	2
101 "Подання фінансової звітності"	
Інформація, що підлягає розкриттю	Наводиться безпосередньо у фінансовій звітності або у примітках до неї
Інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності	Визначається самостійно

Продовження табл. 2

1	2
103 “Фінансова звітність за сегментами”	
Виділення географічного сегмента	Суб’єкт державного сектору самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації
Виділення пріоритетного сегмента	Пріоритетним сегментом може бути визначено або сегмент діяльності, або географічний сегмент
121 “Основні засоби”	
Строки корисного використання (експлуатації) об’єктів основних засобів	Визначаються самостійно
122 “Нематеріальні активи”	
Поріг суттєвості для переоцінки	Визначаються самостійно. Рекомендації щодо встановлення порогу суттєвості наведено в листі Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 304230-04108
Строки корисного використання нематеріальних активів	Визначаються самостійно
123 “Запаси”	
Оцінка запасів при вибутті	1. За ідентифікованою собівартості відповідної одиниці запасів. 2. За середньозваженою собівартістю. 3. За собівартістю перших за часом надходження запасів (фіфо)
Застосування оцінки запасів за середньозваженою собівартістю	1. На кінець звітного місяця. 2. На дату операції
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	1. Шляхом, прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаються (за можливості точного розподілу (віднесення)). 2. За середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)
124 “Доходи”	
Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться через:	1) вивчення виконаної роботи; 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; 3) визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб’єкт державного сектору у зв’язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат
125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	
Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності через:	1) коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року; 2) повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів
127 “Зменшення корисності активів”	
Визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу	1. Виходячи з фінансових планів суб’єкта державного сектору на період не більше п’яти років. 2. На підставі фінансових планів суб’єкта державного сектору, які охоплюють період більше п’яти років у разі наявності досвіду визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків
Поріг суттєвості для зменшення та відновлення корисності активу	Визначається самостійно
Визначення балансової вартості групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів	1. Включається балансова вартість лише тих активів, які можна прямо віднести до такої групи. 2. Визначається шляхом розподілу балансової вартості активів на обґрунтованій та послідовній основі (база розподілу визначається самостійно)

Закінчення табл. 2

1	2
Визначення суми очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів, визначається за такими методами:	1) залишкової вартості заміщення; 2) Витрат на відновлення
128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”	
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат	– за виплатами працівникам; – витрат на реструктуризацію; – виконання зобов’язань у разі припинення діяльності; – виконання зобов’язань щодо обтяжливих контрактів тощо
129 “Інвестиційна нерухомість”	
Критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості	Встановлюються самостійно
131 “Будівельні контракти”	
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	1. Співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом. 2. Вимірювання та оцінка виконаної роботи. 3. Співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі
База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	Обирається самостійно: – прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо
134 “Фінансові інструменти”	
Визнання фінансових активів, придбаних в результаті систематичних операцій	1. На дату укладення контракту. 2. На дату виконання контракту
135 “Витрати”	
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Установлюються суб’єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Визначаються самостійно
База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	– години праці; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо

Примітка: курсивом наведені НП(С)БОДС, які вводяться в дію з 1 січня 2016 року.

Політика щодо податків і зборів у бюджетних установах може стосуватись, насамперед, до діяльності, яка не є її основною, а пов’язаною з основною або виробничою. У цьому плані необхідно обрати альтернативи, які дозволені податковим законодавством. Таких альтернатив небагато.

Податковим кодексом України визначено виключний перелік доходів неприбуткових установ – суб’єктів державного сектору, які не є об’єктом оподаткування податком на прибуток. Проте багато таких суб’єктів отримують і доходи, які оподатковуються цим податком. У такому разі в політиці податкових відносин бажано перелічити ці доходи та визначитись з порядком організації їх обліку. Одночасно слід визначитись і з обліком витрат, які пов’язані з такими доходами.

Згідно з п. 182.1 ст. 182 ПКУ особа, яка не досягла загальної суми в 1 000 000 грн від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, **може** добровільно зареєструватися як платник цього податку [19]. За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод обліку податку на додану вартість (п. 187.1 ст. 187 ПКУ). Особа, зареєстрована платником податку на додану вартість, **може** відображати у податковій звітності довгострокові договори (контракти). Довгостроковий договір (контракт) – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання. У цьому разі датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість виконавця довгострокових договорів (контрактів) є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами) (п. 187.9 ст. 187 ПКУ).

Управлінський облік. Бюджетні установи, як і господарюючі суб'єкти, здійснюють оперативне, тактичне і стратегічне планування своєї діяльності. Для управління і контролю за виконанням цих планів (кошторисів) необхідно організувати отримання управлінської інформації, яка переважно може бути накопичена в бухгалтерському обліку. Отримання інформації для управління і контролю за виконанням оперативних, тактичних і стратегічних рішень і є предметом управлінського обліку.

Згідно зі ст. 5 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” бюджетна установа, як й інші юридичні особи, самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій. Основна мета управлінського обліку – забезпечення досягнення стратегічних цілей. Отже, система управлінського обліку має бути заснована, насамперед, виходячи зі стратегічних цілей установи, які конкретизуються у стратегічних планах, на основі яких розробляються поточні кошториси (бюджети).

Відомо, що базовою теорією управлінського обліку є облік за центрами відповідальності. Кожна установа має певну структуру (управління, відділи, сектори, кафедри, групи тощо). Кожна структурна одиниця має свої функції і відповідає за досягнення поставлених перед нею цілей. Усі бюджетні установи несуть витрати та отримують фінансування за загальним чи/та спеціальним фондами. Отже, облік повинен бути організований за центрами витрат і доходів, якими можуть бути структурні одиниці установи. У багатьох випадках центри відповідальності можуть одночасно відповідати за доходи і витрати (наприклад, у науково-дослідних установах).

Для ведення обліку за центрами відповідальності необхідно: визначити центри відповідальності (об'єкти обліку); надати повноваження посадовим особам, які керують центрами відповідальності, та визначити їх обов'язки у вигляді посадових інструкцій; розробити робочий план рахунків аналітичного обліку; розробити реєстри аналітичного обліку за центрами відповідальності; розробити форми внутрішньої звітності для проведення оцінювання діяльності центрів відповідальності та визначити періодичність та строки її складання та подання за призначенням.

Важливим етапом організації управлінського обліку є визначення конкретних відповідальних за виконання доведених показників кошторисів та розроблення методів оцінювання та мотивації їх роботи. З цією метою розробляється й обирається необхідний формат звітності для кожного центру відповідальності. На нижчих щаблях управління звітність є найбільш деталізованою і рівень деталізації зменшується зі зростанням рівня управління для того, щоб вище керівництво приділяло більше уваги найбільш важливим стратегічним питанням розвитку установи. Планування і контроль між собою

пов'язані зворотним зв'язком. Тобто більше уваги має надаватись контролю на нижчих щаблях управління, а плануванню – на вищих.

Певні вимоги висуваються до форм управлінської звітності. Насамперед, вона повинна максимально розкривати зміст її показників і має бути зрозумілою для конкретного користувача інформації, для якого складено такий звіт. Необхідно розуміти, що звіти складаються для керівників, які відповідають за виконання певних завдань, а не для їх керівників, а тому і повинні надаватись першочергово особам, які контролюють певні ділянки роботи. Форми внутрішньої звітності повинні містити всі показники, які контролюються центром відповідальності, а також кошторисні (планові) та нормативно-довідкові показники. Періодичність та строки складання та подання звітності за призначенням визначаються потребами управління. Як правило, періодичність подання звітності зменшується від нижчих до вищих щаблів управління. З цих звітів одержують інформацію про відхилення від кошторису за різними статтями витрат.

Внутрішня управлінська звітність повинна:

- подаватися вчасно і бути обмеженою в кількісному відношенні тим, що необхідно користувачеві для прийняття рішень і виконання визначених дій;
- відображатися тільки з такою точністю і ступенем деталізації, яка потрібна користувачеві;
- відображатися у формі, безпосередньо придатній для використання (повинна бути виключена необхідність різних обчислень або перетворень в інші одиниці, форми тощо);
- відображатися з достатнім ступенем наочності;
- у необхідних випадках не тільки відбивати стан об'єкта, але і вказувати на можливі шляхи вирішення оперативних завдань.

При визначенні статей обліку слід враховувати правило “результат $\geq$ витрат”. У цьому плані можна виходити із суттєвості певної статті обліку в загальній сумі активів, доходів, витрат чи зобов'язань. У більшості випадків поріг суттєвості рекомендується на рівні 5 %. Отже, якщо стаття чи об'єкт обліку займають у загальній структурі менше 5 %, їх об'єднують в одну статтю чи об'єкт.

У робочому плані рахунків наводиться перелік рахунків для кожного центру відповідальності. У регістрах аналітичного обліку передбачається накопичення інформації, яка необхідна для управління таким центром. Форми регістрів аналітичного обліку, кошторисів і внутрішніх звітів про результати роботи, робочий план рахунків звичайно включають до політики управлінського обліку як додатки.

Порядок внутрішнього контролю за господарськими операціями, що забезпечує збереження майна установи та відповідність витрат кошторисним призначенням у суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектору, регламентується виключно внутрішніми нормативними документами. Система контролю в бюджетній установі повинна передбачати насамперед порядок перевірки: дотримання законів щодо діяльності установ та сплати податків і зборів; виконання постанов, розпоряджень і вказівок державних органів і вищих організацій; цільового використання коштів на підставі кошторису витрат у розрізі кодів економічної класифікації видатків, виявлення позапланових і незаконних витрат; правильності витрачання фонду оплати праці, дотримання установлених штатів, посадових окладів; збереження майна, грошових коштів у місцях їх зберігання та використання; дотримання правильності здійснюваних під час обліку розрахунків та строків платежів; законності та своєчасності приймання і випуску товарно-матеріальних цінностей, раціональності й ефективності їх використання. У вказаних напрямках необхідно здійснювати попередній, поточний і подальший контроль. Водночас система контролю не повинна завдавати додаткової роботи, ускладнювати документообіг.

Інші політики. В МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, крім облікової політики, згадуються й інші політики підприємства: політика управління фінансовими ризиками суб’єкта господарювання; кадрова; інвестиційна; дивідендна тощо, які не містять фінансової інформації, але, якщо це доречно, можуть наводитись у примітках до звіту [4]. У пункті 16 МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” зазначено, що з фінансовими звітами можна подавати додаткову інформацію, включаючи нефінансові звіти, аби надати всебічну картину діяльності суб’єкта господарювання протягом відповідного періоду. У пункті 131 МСБОДС 1 зазначено, що кожний суб’єкт господарювання враховує характер операцій і аспекти політики, які, як очікує користувач, мають розкриватися для суб’єкта господарювання такого типу. Наприклад, очікуватиметься, що суб’єкти господарювання державного сектору розкриватимуть облікову політику щодо визнання податків, дарунків та інших форм неповоротного доходу [20]. Зважаючи на те, що фінансові звіти формуються бухгалтерською службою, інші політики доречно включати також окремими розділами до загального розпорядчого документа “Про політику бухгалтерського обліку”.

Політика бухгалтерського обліку бюджетної установи за формою має звичайно вид наказу керівника з необхідними до нього додатками. Наказ набуває чинності з дня його підписання керівником або з більш пізньої дати, яка зазначається у ньому. Розробляючи наказ, враховують принцип послідовності, тобто постійного, з року в рік застосування установою вибраної політики. Він може діяти протягом багатьох років, проте, у зв’язку з внесенням змін до нормативної бази з бухгалтерського обліку чи істотної зміни умов діяльності установи, інших істотних факторів, уточненням окремих положень, до нього може бути внесено зміни, які теж оформляються наказом (розпорядженням) керівника.

Підготовка розпорядчого документа про політику бухгалтерського обліку є досить складним та трудомістким процесом. Його підготовка повинна починатись задовго до початку року, з якого він має вступити у дію. Для його підготовки має бути створена спеціальна комісія у складі не лише професіоналів у галузі бухгалтерського обліку, а й інженерно-технічних працівників, юристів, організаторів із забезпечення функцій установи. Підготовка документа вимагає від учасників цього процесу також певних здібностей, комплексних знань бюджетного і загального законодавства, усіх процесів, що відбувалися та відбудуться в установі та за її межами, тобто він має враховувати специфіку діяльності установи, для якої він розробляється.

Насамперед зміст розпорядчого документа не повинен суперечити чинним нормативним документам. Водночас він не має включати змісту всіх нормативних документів, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку бюджетні установи. Зміст цих документів беруть за основу, а в розпорядчому документі відображають лише особливості, суперечливі питання, обрані альтернативи, які повинні викладатись точно з посиланням на нормативні документи. Водночас, на практиці часто виникають ситуації, коли методи обліку чи оцінювання нормативними документами з бюджетного обліку не визначені. У цьому разі в розпорядчому документі доцільно відобразити конкретний метод обліку чи оцінювання з його обґрунтуванням. Не варто наводити в розпорядчому документі чи додатках до нього і перелік бухгалтерських проводок, які є в Інструкціях. Однак, якщо існують альтернативи, то такі проводки мають бути наведені. Недоцільно захащувати цей документ також іншими неістотними подробицями, зокрема прізвищами відповідальних осіб, які де-факто через деякий час можуть бути іншими у зв’язку з мобільністю кадрів. Тобто розпорядчий документ має надати системі бухгалтерського обліку в конкретній установі максимум визначеності та однозначності.

У разі здійснення бюджетною установою господарської діяльності, у розпорядчому документі про політику бухгалтерського обліку відображають не лише альтернативи, пов’язані зі специфікою бюджетного бухгалтерського обліку, а й господарської діяльності.

Згідно з п. 86 Типової інструкції з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади [21], проекти наказів (розпоряджень) з основної діяльності, адміністративно-господарських питань, до яких можна зарахувати і розпорядчий документ, в якому розкривається облікова політика, а також додатки до них візуються працівником, який створив документ, керівником структурного підрозділу, в якому він створений, керівником служби діловодства та іншими посадовими особами, яких стосується документ. Доцільно завізувати цей документ і структурним підрозділом з юридичного забезпечення. Розпорядчий документ разом з додатками до нього подається на узгодження (затвердження) установі вищого рівня.

Зауважимо, що законодавством не визначено кількість розпорядчих документів, на основі яких формується облікова політика й організовується бухгалтерський облік на підприємстві, а тому може видаватися окремо документ, яким визначається облікова політика та окремо документи (один чи кілька) щодо інших політик. Проте, на нашу думку, більш доцільним є розроблення і затвердження комплексного документа про політику бухгалтерського обліку.

Висновки і пропозиції. Аналіз наукових та інших джерел засвідчив недостатню увагу науковців та практиків до назви внутрішнього розпорядчого документа, в якому розкривається облікова політика та інші бухгалтерського обліку, який включає в себе: політику щодо організації бухгалтерського обліку; політику щодо фінансової звітності (облікову політику); політику щодо отримання даних управлінського обліку; політику щодо податків і зборів (податкових відносин) тощо.

На основі проведеного дослідження нами рекомендується назва такого документа “Політика бухгалтерського обліку”. Під політикою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність організаційних, технічних, методологічних та управлінських аспектів, які забезпечують підприємство та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Наведене визначення поняття та змісту політики бухгалтерського обліку сприятиме організації ефективної системи бухгалтерського обліку, яка здатна забезпечувати повною, достовірною та своєчасною інформацією як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів всіх рівнів.

Список використаних джерел

1. *Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки* [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.
2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
3. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
5. *Замазій С.* Облікова політика в бюджетних установах / С. Замазій // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – 15 грудня (№ 100 (867)). – С. 36.
6. *Швець В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2006. – 525 с.
7. *Яцишин С. Р.* Аспекти формування облікової політики підприємства / С. Р. Яцишин // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. – 2011. – Вип. 8 (29). – Ч. 4. – С. 491–498.
8. *Домбровська Н. Р.* Формування облікової політики щодо витрат підприємств по заготівлі та переробці зерна / Н. Р. Домбровська // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 2(28). – С. 149–153.

9. *Зразок наказу про облікову політику підприємства із врахуванням норм Податкового кодексу*. Компанія Західна Консалтингова Група [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zkg.com.ua/dovidkova-informatsiya/zrazok-nakazu-pro-oblikovu-politiku-pidpriemstvaiz-vrahuvannyam-norm-podatkovogo-kodeksu-u-2011-rotsi.html>.

10. *Гоголь Т. А.* Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т. А. Гоголь. – Чернівці : Видавець Лозовий В. М., 2014. – 384 с.

11. *Соколов Я. В.* Бухгалтерський учет – веселая наука : сборник статей / Я. В. Соколов. – М. : ООО “1С-Паблишинг”, 2011. – 638 с.

12. *Гончар Л. В.* Проблеми формування облікової політики за вимогами Податкового кодексу України / Л. В. Гончар, С. О. Гарна, А. М. Шнурко // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4. – С. 127–131.

13. *Шкабура М. О.* Удосконалення облікової політики з огляду на прийняття Податкового кодексу / М. О. Шкабура // Економічний форум. – 2012. – № 1. – С. 419–422.

14. *Кузьменко Г. І.* Формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування / Г. І. Кузьменко // Економічний простір. – 2011. – № 56/1. – С. 210–216.

15. *Про затвердження* Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.

16. *Лень В. С.* Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст / В. С. Лень, І. М. Гончаренко // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції : зб. наук. праць. – Донецьк : ДДУУ, 2012. – Вип. 232, т. XIII. – С. 206–215.

17. *Положення* про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua/ukr/legislations/view/414>.

18. *Положення* про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від від 24.05.1995 № 88. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

19. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 № 2755–VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

20. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 “Подання фінансових звітів”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/81047/1a.pdf.

21. *Про затвердження* Типової інструкції з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 № 1242. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1242-2011-%D0%BF>.