

УДК 657.1

О.В. Сизоненко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: СУЧАСНИЙ СТАН
ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ****Е.В. Сизоненко**, канд. экон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА БЮДЖЕТНЫХ УЧЕРЕЖДЕНИЙ: СОВРЕМЕННОЕ
СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ****O.V. Syzonenko**, PhD, Associate Professor of Accounting and Audit Department

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

**PUBLIC SECTOR ENTITIES' ACCOUNTING POLICY: CURRENT STATE
AND DEVELOPMENT OUTLOOK**

Розвиток міжнародної інтеграції визначає актуальність проблеми уніфікації бухгалтерського обліку. Рух України в напрямі світової спільноти вимагає кардинального реформування діючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Проведене дослідження дозволило визначити суб'єктів обліку державного сектору. В статті проведено аналіз поняття облікової політики, виявлено особливості її формування для суб'єктів обліку державного сектору з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Ключові слова: облік, суб'єкти обліку державного сектору, облікова політика.

Развитие международной интеграции определяет актуальность проблемы унификации бухгалтерского учета. Движение Украины в направлении мирового сообщества требует кардинального реформирования действующей системы бухгалтерского учета в государственном секторе, а именно переход на международные стандарты бухгалтерского учета. Проведенное исследование позволило определить субъектов учета государственного сектора. В статье проведен анализ понятия учетной политики, выявлены особенности ее формирования для субъектов учета государственного сектора с учетом требований международных стандартов.

Ключевые слова: учет, субъекты учета государственного сектора, учетная политика.

International integration development actualizes the accountancy convergence problem. European movement of Ukraine requires essential reform of public accountancy system towards international accounting standards. Article describes the subjects of public sector accounting, definition and features of accounting policy design for public sector entities. Basic elements of accounting policy for the purpose of public sector accounting system development, adjusted with the requirements of international standards, are scientifically justified.

Key words: account, the subjects of public sector accounting, accounting policy.

Постановка проблеми. Реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, розпочата в Україні ще у 1998 році шляхом затвердження відповідної Програми, триває ще й досі. Розвиток міжнародної інтеграції, співробітництво України з міжнародними організаціями та фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, а значить і відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам не лише в приватному, але й у державному секторі.

З метою підвищення ефективності управління державними фінансами, удосконалення системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, удосконалення системи контролю за процесом виконання бюджету постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16 січня 2007 р. було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (далі Стратегія).

Удосконалення системи бухгалтерського обліку в бюджетній сфері з урахуванням вимог міжнародних стандартів передбачає здійснення певних заходів, направлених на підвищення ефективності та раціональності організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування та реалізації облікової політики в бюджетній сфері досліджували: Х. Андерсен, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Р. Каплан, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Л.В. Нападовська,

С.В. Свірко, Н.І. Сушко, В.Г. Швець та ін. Зазначені вчені у своїх працях розкривають зміст економічної категорії "облікова політика", приділяють увагу питанням формування та модернізації облікової політики тощо.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те, що процес модернізації системи бухгалтерського обліку в бюджетній сфері активно досліджується науковцями, не применшуючи важливості та вагомості існуючих досліджень, вважаємо за потрібне зазначити, що більш детального дослідження потребує питання в сегменті сутності облікової політики саме для суб'єктів державного сектору.

Мета статті. З'ясувати специфіку облікової політики суб'єктів бюджетної сфери в Україні з метою науково обґрунтованої конкретизації її основних елементів.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж говорити про специфіку та зміст облікової політики, вбачаємо за потрібне чітко визначитись із суб'єктами, які будуть застосовувати норми цієї облікової політики. Сучасна система бухгалтерського обліку в бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ. Відповідно суб'єктами обліку в бюджетній сфері є органи Державного казначейства України (далі КУ), які ведуть бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів, розпорядники бюджетних коштів, у тому числі й органи КУ, які ведуть бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ.

У той же час з прийняттям у 2007 році Стратегії було введено таке поняття, як "державний сектор". Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, прийняті протягом 2011-2012 рр., також передбачають застосування норм стандартів саме суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

На думку колективу авторів монографії "Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін", під державним сектором, "слід розуміти ту частину економічної системи, що передана у повну чи часткову власність державі, для забезпечення загальних потреб суспільства, критеріями автентичності якого будуть не лише форма власності, а й права управління, отримання прибутку у вигляді дивідендів та розпорядження централізованими фондами грошових коштів його інституційними одиницями" [2].

Загалом є декілька підходів до визначення складу суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектору.

Згідно з ч. 2 ст. 22 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектору економіки є:

- суб'єкти, що діють на основі лише державної власності;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [3].

Перелік суб'єктів господарювання державного сектору економіки містяться і в Методиці визначення питомої ваги державного сектору в економіці, а саме:

- три групи суб'єктів господарювання: суб'єкти, які діють на основі виключно державної власності: державні підприємства, казенні підприємства, державні акціонерні компанії (товариства) (за Державним класифікатором України ДК 002:2004 «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» (далі — КОПФГ), коди 140, 145, 235 відповідно) та дочірні підприємства (за КОПФГ код 160), засновниками яких є суб'єкти господарювання з вищенаведеними кодами КОПФГ; суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [4].

Погоджуємося з думкою А. Фаріон що гармонізація всіх елементів економічної системи України зі світовими положеннями і показниками мега- та мезоекономічних рівнів потребує розгляду питання ідентифікації державного сектору в контексті загальноприйнятих міжнародних підходів [5]. Саме тому скористаємося Керівництвом по статистиці державних фінансів 2001 року (далі СДФ 2001), згідно з яким структура державного сектору складається із сектору державного управління та державної корпорацій (організацій) (рис.) [6].

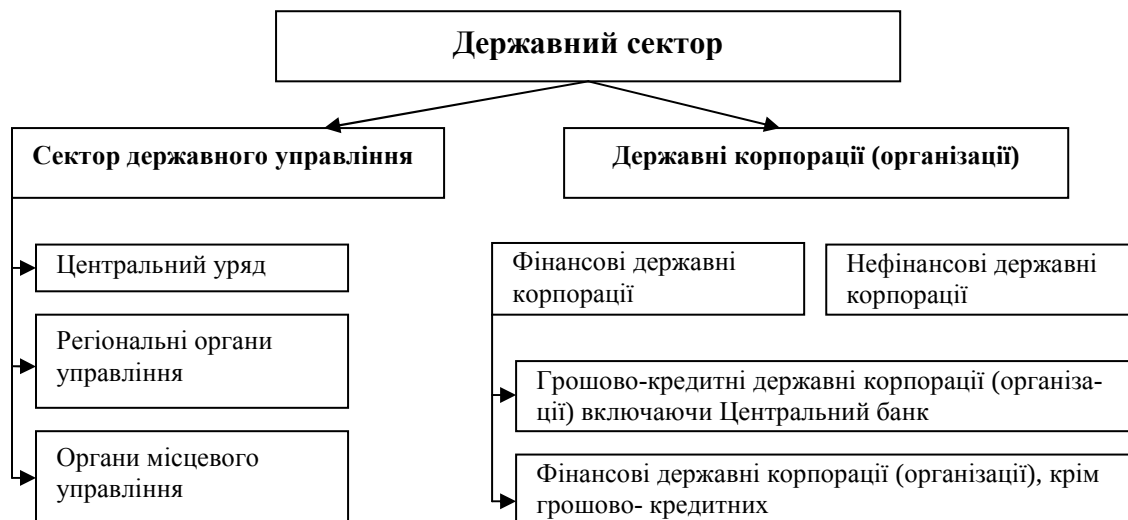


Рис. Державний сектор відповідно до Керівництва СДФ 2001]

Стратегією модернізації передбачено, що суб'єктами державного сектору є:

- Міністерство фінансів України, яке забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку;
- розпорядники бюджетних коштів;
- фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку [1].

Стратегія не містить визначення або, хоча б, переліку розпорядників бюджетних коштів. А тому виникає декілька питань: Міністерство фінансів України (далі Мінфін) і КУ не є розпорядниками бюджетних коштів? І як вести облік суб'єктам, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів?

Бюджетним кодексом України, а саме ст. 1 п. 47, визначено, що розпорядник бюджетних коштів – це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету [7].

Бюджетними установами є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Вищенаведене дозволяє зробити висновок, що і Мінфін України і КУ є розпорядником бюджетних коштів [7]. У той же час суб'єкти з державною часткою в статутному фонді 50 і більше відсотків або на господарську діяльність яких держава має право вирішального впливу не є бюджетними установами, а отже, і не є суб'єктами державного сектору, що суперечить загальноприйнятим міжнародним підходам. Слід зазначити, що в Бюджетному кодексі України відсутнє поняття "суб'єкт державного сектору".

Виважено і чітко наданий перелік суб'єктів державного сектору в Передмові Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору:

- національні уряди;
- регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій);
- місцеві (наприклад, міські, районні (селищні)) органи управління;
- відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [8].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НПБО) 101 "Подання фінансової звітності" визначає, що суб'єкти державного сектору – це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема:

- розпорядники бюджетних коштів;
- Державне казначейство;
- державні цільові фонди [9].

І знову ж таки норми НПБО дозволяють зробити припущення, що лише Державне казначейство не є розпорядником бюджетних коштів. Однак органи Казначейства фінансуються з бюджетів. Пояснити винесення КУ, як окремого суб'єкта державного сектору, можна лише тим, що в цьому випадку мається на увазі Казначейство як суб'єкт, який веде облік виконання бюджетів, а не виконання кошторисів. Міністерство фінансів України окремою складовою не винесено.

Водночас НПБО повторюють ситуацію, яка виникла в Стратегії щодо суб'єктів з державною часткою в статутному фонді 50 і більше відсотків або на господарську діяльність яких держава має право вирішального впливу.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок про відсутність узгодженості в системах класифікації суб'єктів державного сектору, вимагає вдосконалення через гармонізацію з міжнародними стандартами.

На нашу думку, необхідно внести зміни в Стратегію та в Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, подавши його таким чином:

- розпорядники бюджетних коштів;
- Державне казначейство (як суб'єкти обліку виконання державного і місцевих бюджетів);
- державні цільові фонди;
- суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

З метою забезпечення максимальної ефективності облікових процедур, підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку слід відповідним чином організувати цей облік. Організацію бухгалтерського обліку можна визначити як науково обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збирання, оброблення і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна суб'єкта господарювання та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на наявність чіткого визначення сутності облікової політики як у міжнародному, так і в національному законодавстві, це питання викликає достатньо дискусій у науковців.

Аналіз змісту терміна "облікова політика" згідно з міжнародними та національними стандартами обліку для державного сектору дозволяє зробити висновок про їх тотожність за умови, що українські законотворці мали на увазі під методом основи, правила та процедури (табл.).

Перелік принципів, на яких ґрунтуються ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, наведений у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" (далі ЗУ № 996-XIV): обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність [10].

Таблиця

Облікова політика згідно з міжнародним та національним законодавством

МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів"	НПБО 101 "Подання фінансової звітності"
облікова політика – це конкретні	облікова політика – сукупність
принципи	принципів
-	методів
основи	-
домовленості	-
правила	-
процедури,	процедур,
прийняті суб'єктом господарювання	що використовуються суб'єктом державного сектору
для складання та подання фінансових звітів	для складання та подання фінансової звітності

Другою складовою облікової політики, відповідно до НПБО 101 "Подання фінансової звітності", є методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, що забезпечують отримання, оброблення та надання облікової інформації [11]. Згідно з ЗУ № 996-XIV саме національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Як правило, методи регламентуються двома підходами:

- перший допускає лише єдиний можливий варіант;
- другий передбачає декілька альтернативних між собою.

Обираючи другий варіант, суб'єкт господарювання повинен обов'язково обґрунтувати вибір одного з альтернативних варіантів, оптимального саме для нього.

Третьою складовою є процедури обліку. Варто зазначити, що сутність категорії „процедура бухгалтерського обліку” або „облікова процедура” відсутнє у вітчизняному законодавстві.

Термін “процедура” запозичено з математичних дисциплін та означає послідовність виконання певних дій. Поняття “процедура” з'явилося у зв'язку з формалізацією бухгалтерського обліку. Бухгалтерська процедура визначає послідовність дій по спостереженню, вимірюванню, реєстрації й оброблення даних та узагальненню за фактом господарської діяльності [12].

На думку Г.А. Велша та Д.Г. Шорта, процедури бухгалтерського обліку – припускають втілення фундаментальних концепцій, інакше їх можна назвати практичними і детальними правилами [13].

Отже, процедури бухгалтерського обліку – це встановлений порядок дій зі спостереження, відображення та оброблення інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Облікова політика повинна забезпечити досягнення мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, яка відповідно до ЗУ № 996-XIV полягає у наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Але слід враховувати, що у зв'язку зі специфікою діяльності суб'єктів державного сектору, повна, правдива та неупереджена інформація повинна забезпечити своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності суб'єктів державного сектору, можливість виявлення й ефективного використання внутрішньогосподарських резервів та фінансове планування і прогнозування на державному рівні, державний фінансовий контроль за наявністю та рухом як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їх цільовим призначенням та раціональним використанням.

На визначення облікової політики впливають такі фактори, а саме:

- організаційно-правовий статус суб'єкта господарювання;

- організаційна структура;
- кадрове та матеріально-технічне забезпечення;
- бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ або централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи;

- політика держави у сфері бухгалтерського обліку та ін.

Погоджуємося з позицією С.В. Свірко, що, крім перерахованих факторів, для формування облікової політики саме суб'єктами обліку в державному секторі слід враховувати чинники, які притаманні саме державному сектору, а саме:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансування суб'єкта: державний чи місцевий;
- його рівень як розпорядника бюджетних коштів: головний розпорядник коштів чи розпорядник нижчого рівня;
- галузева належність;
- обсяги та види позабюджетної діяльності [14].

У Листі Мінфіну та ДКУ від 19.06.2009 № 15-04/1643-10013 "Про деякі питання бухгалтерського обліку в бюджетних установах" (далі Лист) визначено, що підприємство може скористатися своїм правом щодо визначення облікової політики та регламентувати це своїм нормативно-розпорядчим документом. При цьому слід враховувати специфіку установи, наявність окремих порядків щодо виконання державних програм, а також норму пункту 3 статті 56 Бюджетного кодексу України, що розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державним казначейством України. Незважаючи на те, що цей Лист не втратив своєї чинності, скористатись ним не можна, оскільки правила ведення бухгалтерського обліку в державному секторі станом на вересень 2013 р. визначає Мінфін України, а не КУ, як це і передбачено Стратегією. Отже, питання регламентування облікової політики через розроблення та затвердження нормативно-розпорядчим документом на рівні суб'єкта залишається невирішеним.

Досить часто певні науковці пропонують, крім елементів облікової політики, включити до Наказу про облікову політику організаційну форму бухгалтерського обліку, організаційну структуру бухгалтерської служби, робочий план рахунків, графік документообігу, права й обов'язки працівників бухгалтерії тощо. На нашу думку, слід чітко розмежовувати поняття "Наказ про облікову політики", який буде містити лише сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності та з іншими документами щодо організації обліку. Всі перераховані елементи можна об'єднати в один внутрішній нормативний документ, але надавши йому відповідну назву, наприклад, Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку.

Висновки і пропозиції. Підсумовуючи результати дослідження, зауважимо таке:

- відсутня можливість чіткого розуміння структури суб'єктів державного сектору, що потребує виваженого уточнення суб'єктного складу державного сектору з одночасним узгодженням нормативно-правової актів всіх рівнів;
- раціональна та ефективна організація системи бухгалтерського обліку починається з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору з числа загальноприйнятих у державі.

Коло проблем, розглянутих у статті, не є вичерпним і питання правового статусу суб'єктів державного сектору економіки мають стати предметом подальших наукових досліджень. Незважаючи на наявність достатньої кількості наукових досліджень щодо формування облікової політики суб'єктів державного сектору, у практикуючих бухгалтерів склався певний стереотип: або відсутність Наказу про облікову політику взагалі, або наяв-

ність суто формального за змістом Наказу. Саме тому потребують подальшого дослідження складові елементи облікової політики для суб'єктів обліку державного сектору.

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 р. № 34. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
2. Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін : монографія / Мельник А. Ф., Монастирський Г. Л., Желюк Т. Л., Жуковська А. Ю., Васіна А. Ю., Другопольський О. В., Лаврів Л. А., Овсянюк-Бердадів О. Ф., Ціщик Н. В., Апостолук О. З., Богач Ю. А.; Заред. д.е.н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка». – 2009. – 528 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
4. Про затвердження Методики визначення питомої ваги державного сектору в економіці : Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державного комітету статистики України, Фонду державного майна України № 307/375/1963 від 4 листопада 2003 р. // [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1068-03>
5. Фаріон А. Напрями модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / А. Фаріон. – Економічний аналіз. – 2011 р. – Випуск 9. – Частина 3. – С. 309-315.
6. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года (Government. Finance. Statistics. Manual. 2001) (Washington, D.C.: IMF, 2001). [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fwww.minfin.gov.ua%2Fdocument%2F81046%2FB4.pdf>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 28.12.2009 N 1541 // Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <https://docs.google.com/viewer?url=http%3A%2F%2Fwww.minfin.gov.ua%2Ffile%2Flink%2F352644%2Ffile%2FNPSBODS101.doc>
10. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14 бл>
11. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002. — 370 с. I
12. Безінська О. - Бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bookdn.com/book_268.html
13. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К.: Основи, 1999. - 943 с.
14. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах.: навч. Посібник. – К.:КНЕУ, 2003. – 380 с.