

УДК 657

О.С. Петрицька, канд. екон. наук

Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**О.С. Петрицкая**, канд. экон. наук

Хмельницкий национальный университет, г. Хмельницкий, Украина

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ГОСУДАРСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**Olha Petrytska**, PhD in Economics

Khmelnytskyi National University, Khmelnytskyi, Ukraine

FEATURES OF FORMATION OF ACCOUNTING POLICY FOR PUBLIC ENTERPRISES

Розглянуто особливості формування облікової політики на державних підприємствах, значну увагу приділено діючому нормативному порядку обліку розподілу прибутку державного підприємства. Розкрито вимоги до наказу про облікову політику, а також наведено характеристики випадків його зміни.

Ключові слова: державне підприємство, облікова політика, елементи облікової політики, принципи, методи.

Рассмотрены особенности формирования учетной политики на государственных предприятиях, значительное внимание уделено действующему нормативному порядку учета распределения прибыли государственного предприятия. Раскрыты требования к приказу об учетной политике, а также дана характеристика случаев его изменения.

Ключевые слова: государственное предприятие, учетная политика, элементы учетной политики, принципы, методы.

In the article the features of forming of registration politics are considered on state enterprises, considerable attention is spared to the operating normative order of account of distribution of profit of state enterprise. Requirements are exposed to the order about registration politics, and also the brought description over of cases of his change.

Key words: state enterprise, accounting policy, the accounting policy elements, principles, methods.

Постановка проблеми. В Україні є значний за розміром державний сектор, що спричиняє пошук шляхів найбільш ефективного управління державною власністю, зокрема оптимізації фінансових відносин між державою та підприємствами державної форми власності. Умовою забезпечення вказаного напрямку є налагодження обліку на державних підприємствах, виходячи з особливостей їх статусу. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства з числа загальноприйнятих у державі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями формування облікової політики, її основних принципів та методів займалися такі відомі науковці, як: Ф. Бутинець, П. Житний, М. Пушкар, В. Сопко та ін.

Зокрема, питаннями формування облікової політики державних підприємств опікувались такі провідні економісти, як Т. Войтенко, Н. Костенко, Ю. Рудченко, Л. Солошенко та ін.

Проте, незважаючи на значні наукові напрацювання, питання формування облікової політики державних підприємств потребують подальших теоретичних та практичних розробок.

Метою статті є дослідження процесу формування облікової політики на державних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Державні підприємства є важливим і об'єктивно необхідним елементом структури сучасного суспільства, пов'язаним із роллю держави в соціально-економічному розвитку, наявністю потреб, задоволення яких не може забезпечити приватне підприємство і в інтересах якого є отримання високого прибутку. За допомогою державних підприємств держава вирішує багато економічних і соціальних завдань, пов'язаних із вирішенням загальнонаціональних проблем.

Незважаючи на активне створення останнім часом підприємств, заснованих на приватній власності, на сьогодні в Україні суб'єкти господарювання державного сектору економіки становлять значну частку в загальному обсязі всіх суб'єктів господарювання та продовжують відігравати важливу роль у національному товаровиробництві.

У сучасній економічній теорії критерієм віднесення підприємств до державних здебільшого вважають форму власності. Так, державними прийнято вважати такі підприємства, які перебувають прямо чи опосередковано під впливом центрального або місцевого органу державної влади та мають майно, бюджет та рахунки. Згідно з прийнятим визначенням, державним є підприємство, основні засоби якого перебувають у державній власності, а керівники призначаються або наймаються за контрактом державними органами.

Відповідно до ч. 2 ст. 22 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання державного сектору економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [1].

Самі по собі державні підприємства є в усіх без винятку країнах. Основна мета їх діяльності полягає в реалізації пріоритетних загальнодержавних науково-виробничих і науково-технічних програм, розбудові виробничої та соціальної інфраструктури, необхідної для нормального функціонування та розвитку соціально-економічної системи. Отже, можна зробити висновок про необхідність та доцільність існування в сучасних ринкових умовах державних підприємств. Це пояснюється тим, що держава має бути гарантом стабільності, недоторканності та правопорядку, а державні підприємства є засобом досягнення цього, оскільки саме вони спроможні протистояти стихійним силам ринку та діяти там, де приватний власник є неефективним. Водночас, варто наголосити, що основним призначенням державних підприємств, крім надання товарів, послуг і благ, є досягнення економічного та соціального ефекту в країні, що є запорукою захисту держави, її загальнонаціональних інтересів, цілісності, правопорядку і безпеки.

Державні підприємства, як і всі інші суб'єкти господарювання, зобов'язані вести оперативний і бухгалтерський облік господарських операцій, складати фінансову, податкову та статистичну звітність згідно з законодавством України.

Як вже зазначалось, ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення облікової політики. Формуючи облікову політику, підприємство має обирати принципи, методи та процедури обліку так, щоб достовірно відобразити фінансовий стан, результати своєї фінансово-господарської діяльності, а також забезпечити порівнянність фінансових звітів. Прийняття підприємством облікової політики забезпечує організацію бухгалтерського обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, зменшує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт для отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства.

Виходячи з вимог п. 6 розділу 4 НП(С)БО 1, підприємство має висвітлювати обрану облікову політику через опис: принципів оцінки статей звітності; методів обліку щодо окремих статей звітності [2].

Отже, основна інформація, яку має містити облікова політика, – це опис принципів оцінки статей звітності підприємства та обрання одного із запропонованих нормативно-правовими актами методів обліку, яких потрібно неухильно дотримуватися.

Головне призначення облікової політики полягає в обранні найбільш релевантних методів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для конкретного підприємства. Облікова політика має будуватися на основних принципах бухгалтерського

обліку та фінансової звітності, а саме: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності [3]. Аналогічно з підприємствами інших форм власності, облікова політика державного підприємства визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в наказі також мають бути відображені методи оцінювання, обліку і процедур, які має застосовувати підприємство.

Особливості обліку на державних підприємствах узагальнені у Положенні про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213 (далі Положення № 1213) [4]. Положення № 1213 визначає методику відображення в бухгалтерському обліку активів та операцій, які мають особливий характер, зумовлений правовим статусом державного і комунального майна та законодавчим регулюванням діяльності суб'єктів державного, комунального секторів економіки й управління об'єктами державної власності.

Відповідно до п. 1 розділу II Положення № 1213 облікова політика підприємств державного, комунального секторів економіки визначається у розпорядчому документі, який приймається підприємством і погоджується органом, до сфери управління якого воно належить, або уповноваженим органом відповідно до установчих документів. У розпорядчому документі про облікову політику має бути встановлено методи оцінювання, обліку і процедур, які має застосовувати підприємство та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку. У п. 2 розділу II Положення № 1213 деталізовано обов'язкові елементи наказу про облікову політику державного підприємства.

У розділі III Положення № 1213 окреслено порядок відображення в обліку активів державних (комунальних) підприємств. Важливою особливістю, що оговорена в Положенні, є порядок відображення в обліку земельних ділянок, отриманих на праві постійного користування. Так, вартість права постійного користування земельними ділянками державні (казенні) та комунальні підприємства відображають у складі нематеріальних активів у порядку, встановленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

Положенням також узгоджено порядок відображення в обліку майна, що є державною чи комунальною власністю (житловий фонд, об'єкти соціальної інфраструктури, нерухоме майно, інше окреме індивідуально визначене майно, у тому числі об'єкти незавершеного будівництва тощо) підприємствами недержавної форми власності, якщо таке майно не увійшло до їх статутних капіталів у процесі приватизації, але перебуває в їх володінні чи користуванні. Відповідно до встановлених правил такі об'єкти включаються до власних основних засобів, інших необоротних матеріальних активів чи незавершених капітальних інвестицій у порядку, визначеному П(С)БО 7 "Основні засоби", з відкриттям окремих субрахунків третього порядку із зазначенням належності до державної або комунальної власності. При цьому переоцінка таких основних засобів може проводитися тільки за погодженням з уповноваженим органом.

Визнання в обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що отримані підприємством у результаті приватизації, але не увійшли до статутного капіталу, обліковується за кредитом рахунку 425 "Інший додатковий капітал": Дебет 10,11 – Кредит 425. Нарухування амортизації на такі основні засоби та інші необоротні матеріальні активи відображається збільшенням витрат звітного періоду та суми зносу. Одночасно у сумі, пропорційній нарахуваній амортизації, визнається дохід, який відобра-

жається за дебетом субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" та кредитом рахунку 74 "Інші доходи". При передачі таких необоротних активів за рішенням органу приватизації чи іншого уповноваженого органу залишкова вартість об'єктів, що передаються, відображається за кредитом субрахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" і дебетом субрахунку 425 "Інший додатковий капітал".

Суму пайової участі підприємств у фінансуванні видатків, пов'язаних з утриманням безоплатно переданих об'єктів житлового фонду та інших об'єктів соціальної інфраструктури, відображають за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом рахунку 31 "Рахунки в банках".

Гудвіл, що виник у процесі приватизації (корпоратизації), не амортизується. Повністю або частково він може бути списаний за рішенням уповноваженого органу влади із відображенням за дебетом рахунку 45 "Вилучений капітал" та кредитом рахунку 19 "Гудвіл". Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу – дебет рахунку 40 "Статутний капітал" та кредит рахунку 45 "Вилучений капітал".

Слід зазначити, що у червні 2013 року затверджено Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635, де також деталізовано обов'язкові елементи розпорядження про облікову політику [5]. Для державних підприємств цим документом передбачено в розпорядчий документ (наказ) включати порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку. У документі зазначено, що облік розподілу прибутку підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану відображається у порядку, наведеному в розділі 4 Положення № 1213. При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Отже, звернемо увагу на діючий нормативний порядок обліку розподілу прибутку державного підприємства. У розділі IV Положення № 1213 визначено порядок обліку, розподілу прибутку підприємств державного, комунального секторів економіки.

Порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання визначає власник (власники) або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів (ч. 3 ст. 142 Господарського кодексу України) [1]. Відповідно до ст. 142 Господарського кодексу України державні комерційні підприємства утворюють за рахунок прибутку (доходу) спеціальні (цільові) фонди, призначені для покриття витрат, пов'язаних з їхньою діяльністю, а саме: амортизаційний фонд; фонд розвитку виробництва; фонд споживання (оплати праці); резервний фонд; інші фонди, передбачені статутом підприємства [1].

Зазначимо, що розподіл прибутку державних підприємств та господарських товариств, у статутних фондах яких більше ніж 50 % акцій (часток, паїв) належить державі, здійснюється відповідно до фінансового плану, затвердженого органом, у сфері управління якого перебуває підприємство. Порядок відображення в обліку розподілу прибутку підприємств державного, комунального секторів економіки наведено у розділі IV Положення № 1213 [4], а саме: спрямування підприємствами державного, комунального секторів економіки частини чистого прибутку на квартальну і річну дату балансу відображається:

- 1) частина чистого прибутку на розвиток виробництва: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і К-т 426 "Фонди спеціального призначення";
- 2) здійснення капітальних інвестицій за рахунок фонду розвитку виробництва: Д-т 4261 "Фонд розвитку виробництва" і К-т 4262 "Використання фонду розвитку виробництва";
- 3) матеріальне заохочення працівників: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і К-т 66 "Розрахунки за виплатами працівникам";

4) спрямування частини чистого прибутку на створення інших фондів: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і К-т 426 "Фонди спеціального призначення" (субрахунок 4263 "Інші фонди");

5) використано кошти інших фондів: Д-т 426 "Фонди спеціального призначення" (субрахунок 4263 "Інші фонди") і К-т 4264 "Використання інших фондів";

б) частину чистого прибутку підприємства перераховано до бюджету відповідно до законодавства: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і К-т 67 «Розрахунки з учасниками»;

7) за рахунок чистого прибутку здійснені відрахування у централізований фонд відповідно до законодавства та установчих документів: Д-т 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і К-т 682 "Внутрішні розрахунки".

Розроблення і прийняття облікової політики має ґрунтуватись на вивченні нормативної бази діяльності і ведення облікових робіт, на вивченні ринкового середовища, а також має враховувати потенціал і перспективи розвитку підприємства. Безпосередню участь при формуванні облікової політики, а також відповідальність за її формування, переважно, беруть на себе директор і головний бухгалтер. Планово-економічна та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників, як собівартість виробленої і реалізованої продукції, класифікації витрат, амортизації тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики.

Облікова політика приймається на кілька років і не має змінюватись щорічно. В Україні це визначається принципом бухгалтерського обліку, а саме принципом послідовності. Відповідно до Положення № 1213 облікова політика може змінюватись у разі, якщо: змінюються вимоги установчих документів підприємства; змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та органу управління. Перегляд окремих положень облікової політики також можливий за умови, якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Цей факт має бути підтверджений відповідними обґрунтуваннями бухгалтерської служби (бухгалтера).

Змінюючи облікову політику, слід пам'ятати, що п. 12 П(С)БО 6 у такому разі вимагає належним чином відображати вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів – за рахунок: коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року; повторного подання порівняльної інформації за попередні звітні періоди. У міжнародній практиці такий механізм визначено як ретроспективний метод коригування фінансової звітності. При цьому ретроспективне відображення змін полягає в застосуванні новообраної облікової політики до подій та операцій так, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку минулого звітного періоду достовірно визначити неможливо, то відображення змін облікової політики вважають перспективним, яке полягає в поширенні впливу облікової політики на події та операції, що відбуваються після дати внесення зміни до облікової політики. У такому разі жодних коригувань показників минулих звітних періодів (щодо сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду, стосовно відображеної у звітності суми чистого прибутку або збитку) не провадиться і порівняльна інформація повторно не подається.

Зміни облікової політики оформлюються в тому самому порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика – відповідним розпорядчим документом (наказом). Облікова політика підприємства та її зміни наводяться у примітках до річної фінансової

звітності (у формі опису або долучення до звітності копії розпорядчого документа про установавання або змінення облікової політики).

Висновки. В умовах переходу України до ринкових умов господарювання і виходу її на міжнародну арену великого значення набуває бухгалтерський облік. Адже його першочерговим завданням є надання повної, достовірної і зрозумілої облікової інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття ними важливих економічних рішень. Така інформація міститься у фінансовій звітності, складеній за певними правилами, вимогами та нормами. Достовірну, повну та зрозумілу фінансову звітність можливо одержати лише в тому випадку, коли на підприємстві чітко сформована облікова політика. Облікова політика є важливим інструментом управління процесом ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, оскільки вона відображає принципи, методи і процедури ведення обліку і складання фінансової звітності. Від облікової політики залежить ефективність управління бухгалтерським обліком, фінансово-господарською діяльністю державних підприємств та стратегія їх розвитку на тривалу перспективу.

Список використаних джерел

1. *Господарський кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-1.doc>.
3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16 липня 1999 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 27. – С. 2–5.
4. *Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213 (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.
5. *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 р. № 635. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-6.doc>.