

УДК 657.221

Сисюк С. В.
Адамик О. В.

Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

У статті визначено необхідність урахувати галузеві особливості діяльності під час формування облікової політики суб'єктів державного сектору. Ідентифіковано фактори впливу на формування облікової політики та складники системного підходу. Узагальнено етапи формування облікової політики суб'єктів державного сектору. Проаналізовано та сформовано елементи облікової політики щодо необоротних активів суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: облікова політика, суб'єкт державного сектору, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи.

Постановка проблеми. Реформування системи обліку в державному секторі національної економіки спрямоване на гармонізацію українського нормативно-правового регулювання з міжнародними вимогами у цій галузі. За умови наявності альтернатив у питаннях оцінки та визнання об'єктів обліку, а також різних варіантів методики їх облікового відображення важливо ідентифікувати підходи до конкретного суб'єкта діяльності та зафіксувати їх положеннями облікової політики. Перехідний період, в якому зараз перебуває система обліку в державному секторі, значно посилює актуальність вирішення проблемних питань його організації та методики через використання механізму внутрішнього регулювання, що не суперечить чинному законодавству. Слід визнати, що саме облікова політика є основою належної організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, зокрема бюджетних установ. Імплементация Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та формування єдиного Плану рахунків у цій сфері, як і будь-який процес запровадження нововведень, передбачає зростання ризиків допущення помилок та невірних трактувань тих чи інших положень, пов'язаних з організацією і веденням бухгалтерського обліку. Крім надання юридичних нормативно-правових роз'яснень, формування методичних рекомендацій макrorівня, одним зі шляхів подолання негативних явищ є прописування проблемних місць із питань обліку в Положенні про облікову політику. Таке позиціонування цього документа пов'язане зі зростанням його ролі в діяльності сучасних суб'єктів господарювання. Крім того, практика засвідчує, що формулювання положень облікової політики зазвичай супроводжується проведенням дослідження чинної нормативно-правової бази, консультуванням з іншими суб'єктами бухгалтерського обліку, у тому числі вищестоящого рівня тощо. Крім цього, враховуються специфіка діяльності, галузеві особливості, умови та чинники, які визначають основні характеристики та потреби регулювання обліку. Щодо бюджетних установ, то в цьому плані проблема полягає в необхідності дослідження понятійного апарату,

виявлення впливу різних факторів впливу на облікову політику, а також розроблення максимально адаптованих до сучасних умов і чинних нормативних вимог її положень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика, пов'язана з обліковою політикою, достатньо широко дискутується в наукових колах. Зокрема, у сфері виробничої діяльності нею займаються такі науковці, як М.І. Боднар, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.М. Рожелюк, М.Т. Щирба та ін. Щодо державного сектору, у тому числі бюджетних установ як наймасовіших за кількістю його суб'єктів, питання формування облікової політики щодо різних об'єктів обліку досліджувалися П.Й. Атамасом, Р.Т. Джогою, О.В. Писарчук, С.В. Свірко, Т.В. Черкашиною, О.О. Чечуліною та багатьма іншими вченими.

Висвітлюючи організаційні та методичні питання обліку, Р.Т. Джого стверджує, що бюджетні установи ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг і виконання кошторису [1, с. 38]. Враховуючи характеристику таких послуг, варто зауважити, що в науковій літературі фрагментарно піднімається питання результату діяльності бюджетних установ, який відмінний від такого його трактування, як «виконання кошторису». Проте на даний час немає адекватної концепції оцінки результатів діяльності бюджетних установ і підходу до їх грошового чи іншого цифрового вираження.

С.В. Свірко під обліковою політикою пропонує вбачати сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності [2, с. 26]. Також вона пропонує умовно розподіляти облікову політику на методологічну (визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку) та організаційну (регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі) частини [3].

Досить радикальне визначення облікової політики подають М.С. Пушкар і М.Т. Щирба, які стверджують, під нею слід розуміти кон-

ституцію підприємства, яка «передбачає права та обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [4, с. 151].

Облікова політика визначає дії суб'єкту господарювання на тривалий період, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі, ефективно пристосовувати господарську систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі [5, с. 50].

Наявність різноманітних підходів до визначення облікової політики накладає певний відбиток на її зміст і завдання. При цьому слід урахувати також наявність специфічних підходів до самих об'єктів обліку в бюджетних установах, які є суб'єктами державного сектору. Як стверджує О.В. Адамик, трактування основних економічних категорій для суб'єктів господарювання державного сектора економіки опирається на аналогічні визначення для підприємницьких структур. Проте діяльність суб'єктів державного сектора суттєво відрізняється від комерційної, що накладає низку особливостей на визначення основних об'єктів їх обліку [6, с. 413].

Проведений аналіз вказує на наявність низки невирішених проблем, пов'язаних не лише з трактуванням поняття і сутністю облікової політики, а й з потребою враховувати під час її формування галузеву специфіку та фактори впливу мікро- та макрорівня.

Мета статті полягає у розробленні системного підходу до формування положень облікової політики суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів. Для досягнення мети необхідно вирішити завдання ідентифіка-

ції факторів впливу та складників системного підходу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з визначенням, поданим Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 101 «Подання фінансової звітності», облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності [7]. Порівняння цього визначення з тим, яке подається у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8], свідчить, що вони практично ідентичні (за винятком урахування суб'єкта господарювання: у Законі вжито термін «підприємство», а у НП(С)БО – «суб'єкт державного сектору»). Отже, установа самостійно обирає принципи, методи і процедури ведення бухгалтерського обліку, що не суперечать чинному законодавству та відповідають особливостям діяльності підприємства.

Поняття облікової політики у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки», визначається як конкретні «принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті керівництвом під час складання та подання фінансових звітів» [9]. Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єктів державного сектору передбачається адаптація облікової політики до галузевої специфіки діяльності установи. З огляду на зазначене формування облікової політики відповідно до затверджених НП(С)БОДС повинно відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. Бюджетні установи функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована, і це зумов-



Рис. 1. Фактори впливу на формування облікової політики суб'єктів державного сектору

лює певні складності у формуванні облікової політики установ. Зокрема, під час вибору облікової політики необхідно враховувати низку факторів, які впливатимуть на неї (рис. 1).

Отже, наведені фактори наочно засвідчують той факт, що під час формування облікової політики необхідно враховувати як нормативно-правове забезпечення обліку, так і галузеву приналежність установи. Також не менш важливим під час формування облікової політики є врахування ознаки неприбутковості установи, складу та форм бюджетної і фінансової звітності. Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів, розвиток нових інформаційних технологій теж є вагомим внутрішнім фактором формування облікової політики, оскільки все більшого поширення для суб'єктів державного сектора набувають облікові та управлінські програми та використання Інтернету для цілей обліку й управління.

Важливе значення мають також організаційна структура управління, структурні підрозділи та їх економічні взаємозв'язки; масштаби діяльності установи; кваліфікація управлінців і бухгалтерів; структура бухгалтерії та розподіл обов'язків між обліковими працівниками, система внутрішнього контролю. Грамотно сформована облікова політика установи забезпечить ефективність обліку та надасть йому плано-мірності та стратегічної цілеспрямованості. Однак процес формування облікової політики в установі є доволі трудомістким та багатоаспектним. Полегшити його можна, застосувавши системний та поетапний підходи до організації формування облікової політики установи. Системний підхід щодо організації облікової політики передбачає визначення її складників, до яких слід віднести нормативне регулювання,

вибір об'єктів, позиціонування принципів, розроблення та обґрунтування етапів формування облікової політики та структуру й зміст викладення інформації, спрямованої на вирішення проблемних питань [10, с. 6].

Проте не лише перераховані складові елементи мають забезпечити обґрунтоване й зважене формулювання положень облікової політики бюджетних установ як суб'єктів державного сектору. Важливе значення має врахування потреб системи управління та компетенції відповідальних працівників.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в» передбачається, що питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави.

Установа самостійно на основі НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку визначає відповідно облікову політику, а також зміни до неї. Важливим етапом формування облікової політики підприємства є створення робочої групи, визначення служб і посадових осіб, відповідальних за облік, якісне і своєчасне складання та подання фінансової звітності, а також осіб, які мають право підпису первинних документів. Також має бути здійснене обрання об'єктів бухгалтерського обліку, щодо яких буде розроблятися облікова політика. Вибір об'єктів облікової діяльності у кожній установі є індивідуальним виходячи зі специфіки її діяльності. Після вибору серед альтернативних елементів облікової політики слід ініціювати прогнозування впливу обраних варіантів на показники фінансово-господарської діяль-

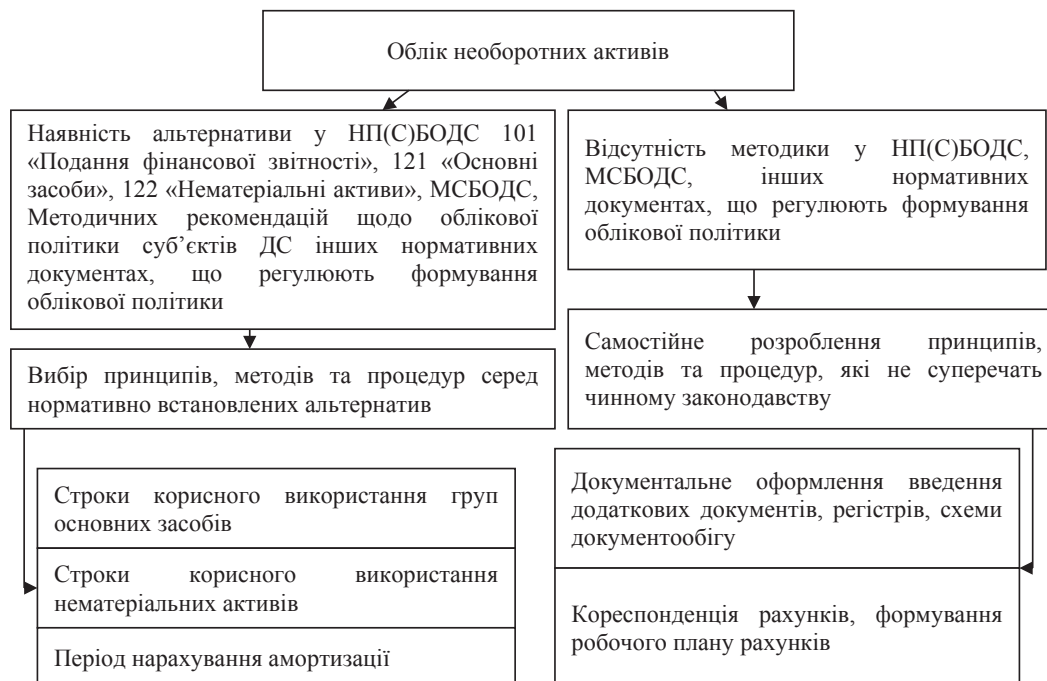


Рис. 2. Порядок вибору складників облікової політики щодо необоротних активів

ності установи, а також визначити засади реалізації облікової політики.

Така послідовність (поетапність) дасть змогу ефективно розмежувати складний процес формування облікової політики й обрати такі принципи, методи і процедури бухгалтерського обліку, які забезпечать одержання максимально достовірної інформації про майновий і фінансовий стан установи. Завершальним етапом у процесі формування облікової політики є її документальне оформлення. Відповідно, суб'єкт державного сектору повинен сформулювати Положення про облікову політику, яке має підписати керівник установи і, за необхідності, головний розпорядник бюджетних коштів. У розпорядчому документі про облікову полі-

тику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються установою для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів, тому в Положенні про облікову політику слід наводити ті методи, принципи та процедури, стосовно яких відсутні нормативно-правові вимоги і які використовуються в установі.

Оскільки Методичними рекомендаціями щодо облікової політики [11] передбачено альтернативи щодо обліку необоротних активів, доцільно зупинитися саме на формуванні облі-

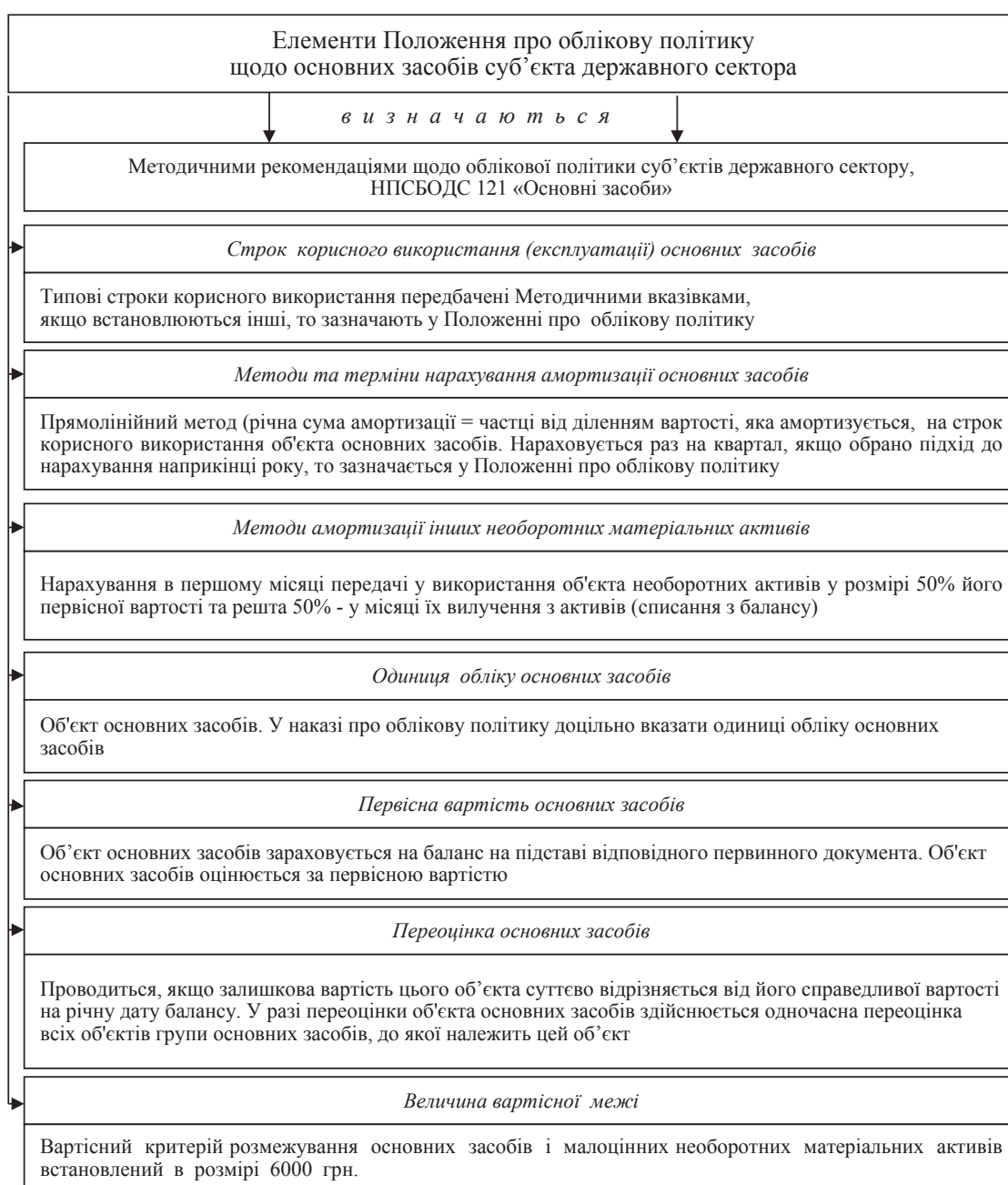


Рис. 3. Основні елементи, які слід відобразити в Положенні про облікову політику щодо основних засобів

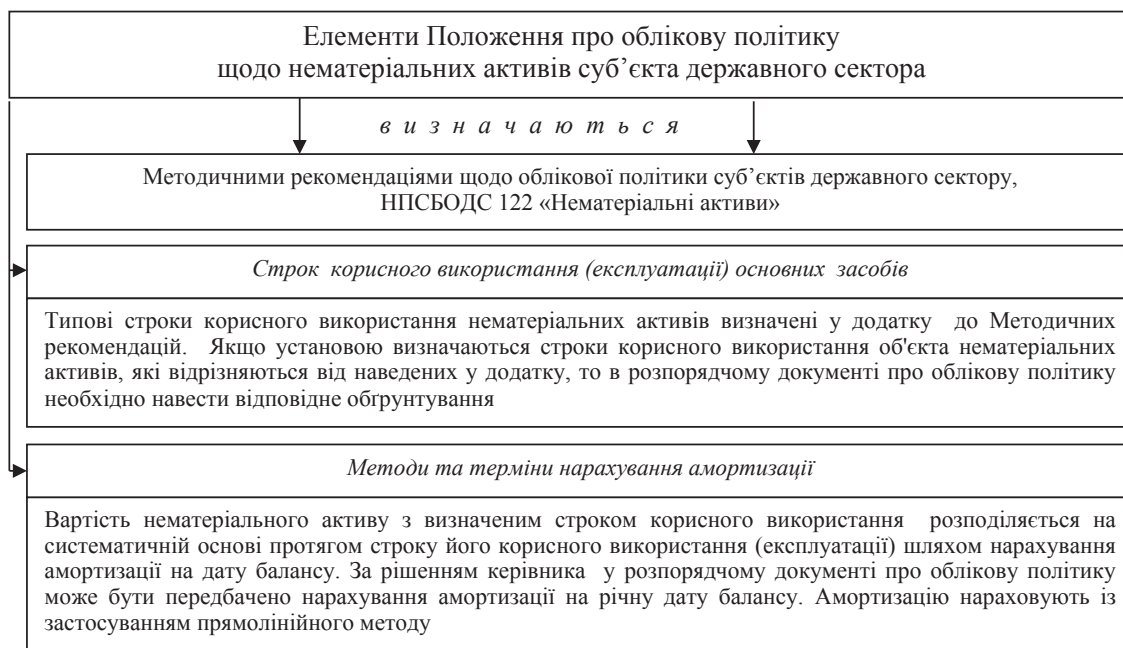


Рис. 4. Елементи Положення про облікову політику підприємства щодо нематеріальних активів

кової політики щодо них. Обов'язковим елементом облікової політики суб'єктів державного сектора є принципи, методи та процедури, які стосуються необоротних активів. Під час вибору складників наказу про облікову політику щодо необоротних активів можна керуватися таким порядком (рис. 2).

Основні засоби, у бухгалтерському розумінні, є складною ланкою обліку, адже слід визначитися з визнанням, оцінкою, знеціненням, переоцінкою, амортизацією та іншими питаннями, які є вкрай важливими в бухгалтерському обліку. Через це в Положенні про облікову політику необхідно визначити низку елементів (рис. 3).

Іншою не менш вагомою складовою частиною необоротних активів, інформацію щодо якої необхідно відобразити в Положенні про облікову політику, є нематеріальні активи. Вони, як стверджує Н.М. Хорунжак, мають суттєвий вплив на забезпечення ефективності діяльності, виступаючи перевагами, що проявляються через наявність певних прав і привілеїв [12, с. 41].

Установи використовують різні види нематеріальних активів, облік яких має низку специфічних особливостей. Однією з таких особливостей є наявність у вітчизняному законодавстві альтернативних варіантів в обліку нематеріальних активів.

Облік нематеріальних активів є одним із важливих елементів наказу про облікову політику підприємства. З огляду на наявні особливості щодо обліку нематеріальних активів, у наказі облікову політику доцільно відобразити строки корисного використання та підхід до нарахування амортизації (рис. 4).

Зокрема, оскільки головним принципом формування облікової політики виступає послідовність, то слід прописати методи та процедури визначення строків використання нематеріальних активів, а також порядок їх зміни. НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [7] передбачає, що амортизації підлягають активи, щодо яких визначено строки корисного використання, а нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не амортизуються. Амортизація нематеріальних активів суб'єктів державного сектора нараховується із застосуванням прямолінійного методу. У Положенні про облікову політику вказуються методи амортизації, які застосовуються для тієї чи іншої групи нематеріальних активів, а також обов'язково зазначаються терміни нарахування амортизації.

Таким чином, під час формування облікової політики щодо необоротних активів необхідно враховувати як терміни корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів, так і терміни нарахування амортизації.

Висновки. Облікова політика суб'єктів державного сектора, за умови врахування галузевих особливостей і продуманого поетапного її формування, створює передумови для якісного ведення бухгалтерського обліку та відображення його об'єктів. У зв'язку із цим перспективним напрямом наукових досліджень є виявлення на основі аналізу чинного нормативно-правового забезпечення наявних альтернатив в обліку об'єктів, які служать основою здійснення діяльності суб'єктів державного сектора.

Список літератури:

1. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Р.Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2004. – 250 с.
2. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : [навч. посіб.] / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
3. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : [монографія] / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
4. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
5. Писарчук О.В. Проблемні аспекти формування облікової політики суб'єкта державного сектору / О.В. Писарчук, О.М. Кудіна, В.В. Тютлікова // Технологический аудит и резервы производства. – 2015. – № 1/5(21). – С. 46–50.
6. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів / О.В. Адамик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2(23). – С. 412–422.
7. Нацстанданти бухобліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/>.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard [Electronic resource]. – Available at : <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>.
10. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
11. Методичні рекомендації з бухобліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/>.
12. Хорунжак Н.М. Проблеми організації обліку нематеріальних активів / Н.М. Хорунжак // Наукові записки. – 2001. – Вип. 9. – С. 40–43.
13. Черкашина Т.В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення / Т.В. Черкашина // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Ч. 1. – Вип. 11. – С. 157–160.

Сысюк С. В.

Адамык О. В.

Тернопольский национальный экономический университет

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА
ПО НЕОБОРОТНЫМ АКТИВАМ**

Резюме

В статье обоснована необходимость учета отраслевых особенностей деятельности при формировании учетной политики субъектов государственного сектора. Идентифицированы факторы влияния на формирование учетной политики и составляющие системного подхода. Обобщены этапы формирования учетной политики субъектов государственного сектора. Проанализированы и сформированы элементы учетной политики, касающиеся необоротных активов субъектов государственного сектора
Ключевые слова: учетная политика, субъект государственного сектора, необоротные активы, основные средства, нематериальные активы.

Sysiuk S. V.

Adamyk O. V.

Ternopil National Economic University

**ACCOUNTING POLICIES OF BUSINESS ENTITIES OF THE PUBLIC SECTOR
REGARDING NON-CURRENT ASSETS**

Summary

The necessity to take into account industry peculiarities in the formation of accounting policies of entities in the public sector is determined in the article. Factors of influence on the formation of accounting policies and components of the system approach are identified. The stages in the formation of accounting policies of entities in the public sector are generalized. The elements of accounting policies on non-current assets of entities in the public sector are analyzed and formed.

Keywords: accounting policies, entities of the public sector, non-current assets, fixed assets, intangible assets.