

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Рак Карина Віталіївна

Облікова політика установ
державного сектору економіки

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в установах
державного сектору економіки

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Виконала студентка групи
ОДСзм-21
РАК Карина Віталіївна

Дипломну роботу допущено до
захисту
“ ” 2017 р.

Завідувач кафедри

Тернопіль – 2017

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ, ЙОГО СТРУКТУРА ТА ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ	7
1.1 Поняття державного сектору економіки: функції і призначення	7
1.2 Методи державного регулювання установ ДСЕ	15
1.3 Аналіз сучасного стану державного сектору економіки України	19
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	22
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ	24
2.1 Сучасні підходи до визначення облікової політики: нормативно-правове регулювання	24
2.2 Порядок та принципи формування облікової політики бюджетної установи	33
2.3 Структурні складові облікової політики установ державного сектору економіки, їх характеристика та можливості застосування	44
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	50
РОЗДІЛ 3. ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ	53
3.1 Методика складання наказу про облікову політику	53
3.2. Порядок та умови зміни облікової політики	61
3.3. Контроль за впровадженням та виконанням положень облікової політики установ ДСЕ	66
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	73
ВИСНОВКИ	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	78

ВСТУП

Актуальність теми. Процес формування бухгалтерського обліку в бюджетних установах при переході України до ринкових відносин залишив багато спірних та невирішених питань. Однією з таких проблем є формування облікової політики в бюджетних установах, яка є базовим елементом первинної організації облікового процесу.

В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності підприємства виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики має 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 зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ. Безумовним є те, що облікова політика в бюджетних установах формує їх обліковий процес.

У вітчизняній практиці облікова політика стає нормативно-довідковим документом у вигляді наказу про облікову політику. Цей документ координує обліковий процес та спрямовує на досягнення основних цілей, які ставить перед собою суб'єкт господарювання незалежно від форми власності та напрямку діяльності. Порядок складання цього документа визначає керівник бухгалтерської служби та не регламентують спеціальні нормативно-правові акти.

На основі правильно обраної облікової політики можна сформувати ефективну систему бухгалтерського обліку і, як результат, буде відображено

всі операції, які пов'язані з виконанням кошторису й узагальненням даних обліку у звітності. Облікова політика має бути спрямована на досягнення мети бухгалтерського обліку – надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів установи. Для цього облікова політика має ґрунтуватись на основних принципах бухгалтерського обліку та на загальних організаційно-управлінських принципах.

Метою магістерської роботи є вивчення особливостей складання та змісту облікової політики бюджетної установи. Для досягнення поставленої мети в роботі необхідно вирішити наступні **завдання**:

- проаналізувати сучасний стан державного сектору економіки;
- вивчити вимоги нормативно-правових актів до облікової політики бюджетної установи;
- розглянути правила формування облікової політики досліджуваної установи;
- охарактеризувати методичний розділ наказу про облікову політику;
- проаналізувати склад організаційного розділу наказу про облікову політику;
- дослідити порядок та принципи формування облікової політики бюджетної установи.

Об'єктом дослідження в даній роботі є облікова політика в бюджетних установах, зокрема в Новоукраїнській сільській раді.

Предмет дослідження – принципи, порядок складання і формування облікової політики бюджетної установи.

Формування облікової політики бюджетних установ та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку знаходять своє відображення у наукових дослідженнях вітчизняних вчених та фахівців: Атамаса П.Й., Джоги Р.Т., Свірко С.В. Яцишин С.Р. та інших.

У процесі роботи були використані наступні **методи дослідження**: аналіз нормативно-правової бази, синтез, методи класифікації та порівняння, теоретичний метод, групування та узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів магістерської роботи полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних підходів до формування облікової політики установ державного сектору економіки.

Зокрема отримано наступні результати:

- досліджено зміст облікової політики;
- визначено роль наказу про облікову політику в організації бухгалтерського обліку в бюджетній установі;
- охарактеризовано методичний та організаційний розділи наказу про облікову політику.

Публікація матеріалів дипломної роботи: Стаття, яка узагальнює результати проведеного магістерського дослідження на тему "Облікова політика установ державного сектору економіки" опублікована в збірнику наукових праць студентської конференції "Сучасні проблеми обліку і контролю в державному секторі економіки та сфері послуг" м. Тернопіль, ТНЕУ, 2017р.

Дипломна робота виконана на 88 аркушах і складається із вступу, трьох розділів, наскрізних висновків і одного загального, списку використаних джерел, який містить 84 пункти і викладений на 12 сторінках. Робота доповнена 5 додатками, 6 таблицями та 9 рисунками.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ, ЙОГО СТРУКТУРА ТА ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ

1.1 Поняття державного сектору економіки: функції і призначення

У світовій економічній науці поняття державного сектору пов'язано не так з державною власністю, як із сукупністю форм присутності та участі держави у виробництві, розподілі, обміні й споживанні. У такому розумінні державний сектор є основою, спираючись на яку держава здійснює свою діяльність. У сфері розподілу питома вага держави дуже велика, у виробництві втручання держави значно менше, а в обміні – мінімальна.

Важливим елементом національної системи підприємництва є державний сектор економіки. Отже, одним з аспектів державної підприємницької політики є управління державним сектором для забезпечення ефективності та конкурентноздатності національної економіки.

"Державний сектор економіки – це комплекс господарських об'єктів, які повністю або частково належать центральним або місцевим органам державної влади і використовуються державою для виконання економічних, соціально-культурних та політичних функцій" [9, с. 44].

Існує декілька поглядів на визначення поняття "державний сектор". Проаналізувавши, можна сказати, що поняття "державний сектор" розглядається як сукупність економічних об'єктів, сформованих на основі або за участю державної власності (підприємств, установ), стосовно яких можливе здійснення управління суб'єктами державної та місцевої влади.

Поняття "державний сектор" означає сектор економіки, яким керують органи державного управління і який забезпечує досягнення цілей держави щодо надання неринкових послуг і здійснення перерозподілу доходу, фінансованого податками, на інші сектори економіки.

Державний сектор у традиційному розумінні – це сукупність державних підприємств.

Результативність втручання держави в економіку визначальною мірою залежить від того, наскільки і як послідовно вона спирається на об'єктивні економічні закони. Зауважимо, що економічні закони є законами людської діяльності. Це зумовлює підхід до них не лише як до концентрованого вираження об'єктивної необхідності, а й як до об'єктивної можливості, яку можна більш-менш свідомо і повно використовувати.

Держава має великі можливості впливу на економіку. Вона може стимулювати або гальмувати її розвиток, тобто виконувати як прогресивну, так і регресивну роль. Але, незважаючи на свою відносну самостійність, держава не може примусити суспільство жити за тими нормами, принципами, які суперечать об'єктивним економічним законам або для яких ще не створено відповідних передумов.

Об'єктами державної власності є:

- матеріальна база функціонування держави як політичного інституту (майно органів державної влади та управління, збройних сил та міліції, монетний двір, пошта тощо);
- економічна основа для підприємницької діяльності держави (промислові і сільськогосподарські підприємства, дороги, залізниці, тощо).

Суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, що забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [9, с. 50-52].

Специфічним інструментом державного регулювання економіки є державний сектор економіки – комплекс господарських об'єктів, які повністю або частково належать центральним чи місцевим органам

державної влади і використовуються державою для виконання нею економічних, соціально-культурних і політичних функцій.

Державне підприємництво – це господарська або інша підприємницька діяльність державних підприємств з виробництва матеріальних благ та надання послуг суб'єктам економіки (приватним підприємствам і населенню) [13,с.284]. Підприємства державного сектору оцінюються за критеріями мікро- і макроекономічної ефективності.

Форми державних підприємств та їх особливості наведені на рисунку

1.1.1



Рис.1.1.1 Форми державних підприємств та їх особливості

Варто відмітити, що у Господарському кодексі України [7] (далі – ГКУ) хоча й не розкрито сутність поняття державного сектору економіки, але визначено його суб'єкти. Так, відповідно до статті 22 ГКУ, суб'єктами

господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів [7].

Склад державного сектора економіки відповідно до ГКУ представлено на рис. 1.1.2.

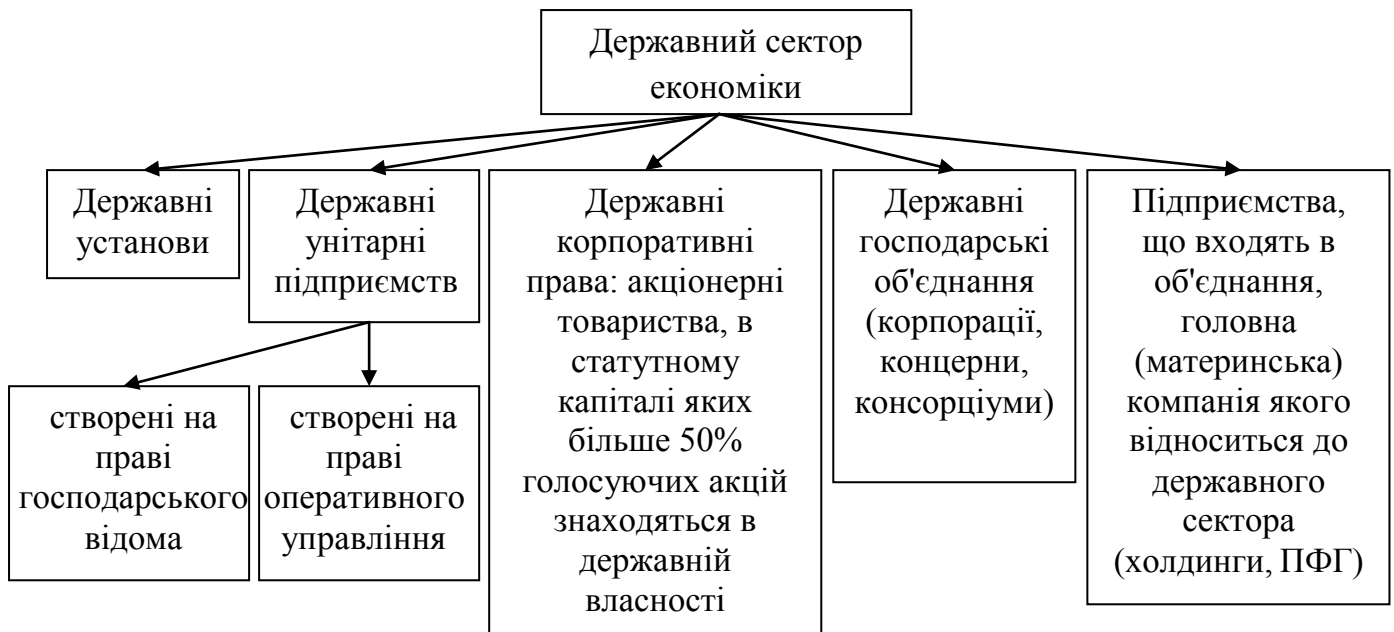


Рис.1.1.2 Склад державного сектора економіки України відповідно до Господарського кодексу України

За допомогою державного сектору економіки вирішуються проблеми:

- забезпечення національної безпеки і цілісності економіки;
- забезпечення збалансованого і стабільного розвитку національної економіки;
- підвищення конкурентоздатності національної економіки, забезпечення позитивних зрушень (позитивних екстерналій);
- соціалізація економіки (сприяння зайнятості і соціальній орієнтації економіки), виробництво суспільних товарів і благ;
- створення ефективних умов для розвитку приватного сектору

- економіки;
- екологічного характеру;
- розвитку регіонів.

Державний сектор економіки, найголовніша з частин економіки всієї країни, розвиток якої забезпечує соціально – економічне процвітання суспільства в цілому; частина, яка визначає основні напрями політичного та економічного спрямування держави, слугує основою для виконання державою своїх функцій. Державний сектор, охоплює всі ресурси, якими володіє і розпоряджується держава, складається з окремих господарських суб'єктів, які вступають в економічні відносини один з одним, приймають економічні рішення та несуть відповідальність за їх виконання [83].

Виникнення державного сектору економіки зумовлюється необхідністю зростання усупільнення виробництва, зміни структури виробництва з метою коригування розподілу ресурсів держави, фінансування виробництва або безпосереднього виробництва суспільних товарів і послуг, контролю і регулюванню рівня зайнятості, цін, темпів економічного зростання; потребою в національній обороні, фінансуванні фундаментальної науки та охорони навколишнього середовища; зростання міст і чисельності населення, проблем навколишнього середовища, егалітаризму (подолання бідності і скорочення нерівності доходів та інші).

Отже, створення державного сектора є основною передумовою формування системи управління державними фінансами на національному та регіональному рівнях, за допомогою яких з'являється важливий інструмент оцінки масштабу державного сектора економіки та його впливу на найважливіші макроекономічні показники.

Варто зауважити, що державний сектор економіки базується на державній власності, яка переважає в сферах економіки, що мають велике народногосподарське чи соціальне значення, в капіталомістких, збиткових або малоприбуткових галузях, не вигідних для приватного бізнесу.

Практично державна власність представлена в наступних сферах і галузях економіки:

- виробнича інфраструктура (енергетика, залізні й автомобільні дороги, засоби зв'язку, порти, водопостачання тощо). Сукупність інфрасистем пов'язує окремі підприємства, галузі, матеріальне і нематеріальне виробництво в єдине технологічне і соціальне ціле. У той же час галузі інфраструктури належать до числа найбільш капіталомістких, що відрізняються повільною віддачею вкладень, часто вимагають дотацій. Тому традиційно об'єкти інфраструктури в більшості країн знаходяться в державній власності;
- соціальна (невиробнича) інфраструктура – освіта, охорона здоров'я, охорона навколишнього середовища тощо;
- новітні наукоємні галузі, що вимагають значних початкових витрат і не забезпечують швидку і гарантовану віддачу – атомна, аерокосмічна промисловість і т.п

Частка державного сектору у складі економіки за 9 місяців 2016 року наведена в таблиці 1.1.1., побудованій за даними Держкомстату України.

В більшості країн світу також виокремлюють державний сектор економіки. Так, в міжнародних статистичних системах, які містять рекомендації щодо секторального поділу економіки – державний сектор економіки утворюють сектор державного управління (включає органи влади різних рівнів та підвідомчі їм установи) та державні суб'єкти господарювання, що входять в сектори нефінансових і фінансових корпорацій, основна діяльність яких полягає в проведенні комерційних операцій.

Таблиця 1.1.1

Частка державного сектору у складі економіки за 9 місяців 2016 року

	Вид економічної діяльності	Питома вага кількості суб'єктів господарювання ДСЕ, %	Питома вага чистого доходу (виручки) від реалізації продукції суб'єктів господарювання ДСЕ, %	Питома вага середньої вартості необоротних та оборотних активів суб'єктів господарювання ДСЕ, %	Питома вага ДСЕ, %
	Усього	6,9	14,6	27,4	16,3
	у тому числі				
1	Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	74,6	70,1	15,1	53,3
2	Промисловість	4,9	18,4	22,1	15,1
2.1	Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	8,9	4,3	4	5,7
2.2	Переробна промисловість	4,5	3,4	7	5,0
2.3	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиціонованого повітря	9,2	65,1	73,4	49,2
2.4	Водопостачання; каналізація та поводження з відходами	2,9	1,8	2,9	2,5
3	Будівництво	1,6	0,5	0,3	0,8
4	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів та мотоциклів	0,5	0,5	2,5	1,2
5	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	4,6	33,8	44,4	27,6
6	Тимчасове розміщення й організація харчування	4,8	2,1	11,1	6,0
7	Інформація та телекомунації	8,4	2,2	7,1	5,9
8	Фінансова та страхова діяльність	0,4	0,4	0,3	0,4
9	Операції з нерухомим майном	3,7	1,6	9,3	4,9
10	Професійна, наукова та технічна діяльність	31,9	83,6	82,6	66,0
11	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	1,4	0,5	0,6	0,8
12	Освіта	3,8	2,1	1,4	2,4
13	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2,7	1,2	4,3	2,7
14	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	22,2	10,5	39,6	24,1

Отже, головною відмінністю суб'єктів державного сектору за міжнародною практикою від вітчизняної є можливість проводити комерційні операції, а отже й отримувати прибуток від цих операцій [2].

Відповідно до міжнародної практики економіка країни в цілому поділяється на п'ять секторів (рис. 1.1.3).

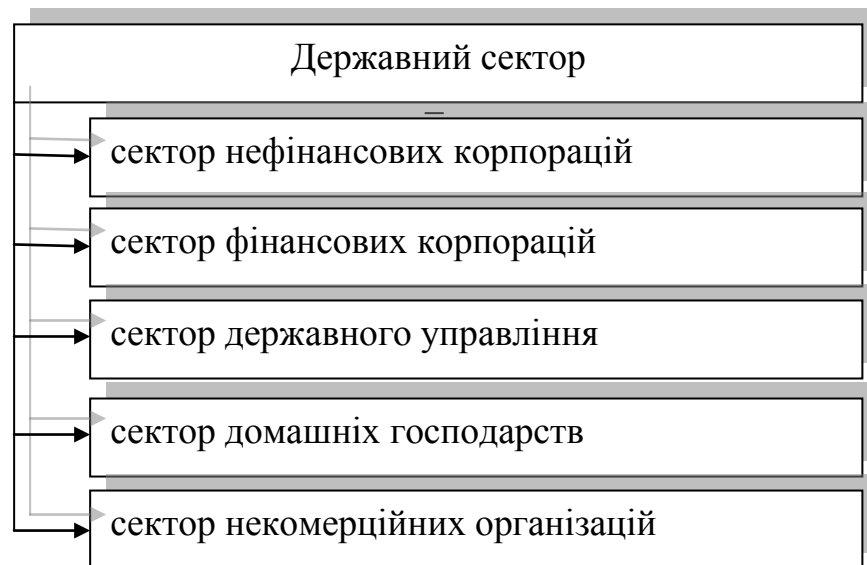


Рис. 1.1.3 Склад державного сектору за міжнародними стандартами

- сектор нефінансових корпорацій, що складається з власне нефінансових корпорацій, квазікорпорацій і некомерційних організацій, які є ринковими виробниками товарів і нефінансових послуг [9];
- сектор фінансових корпорацій, що включає фінансові корпорації та квазікорпорації, а також некомерційні організації, фінансовані і контрольовані фінансовими корпораціями, основною функцією яких є надання послуг фінансового посередництва або допоміжна діяльність у сфері фінансового посередництва;
- сектор державного управління, охоплює інституційні одиниці, що виконують функції органів державного управління як основного виду діяльності;

- сектор домашніх господарств, включає сукупність домашніх господарств і сімейні підприємства (підсобні господарства, сімейні ферми і т.п.);
- сектор некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (об'єднує неринкові некомерційні організації, фінансовані і контрольовані домашніми господарствами).

Окрім даних п'яти секторів існує ще й так званий сектор решти світу, в складі якого враховуються всі інституційні одиниці-нерезиденти, які здійснювали операції чи мали які-небудь інші економічні зв'язки з одиницями-резидентами [9].

Отже, склад державного сектору економіки за національною та міжнародною практикою має однакові підходи до формування, тим не менш різняться за деякими структурними одиницями, властивими іноземним країнам. У кожній країні інституційні одиниці, що утворюють державний сектор, можуть виступати в різних організаційно-правових формах у відповідності з нормами національного законодавства. По-різному вирішується і завдання проведення кордону між державними і недержавними корпораціями і квазикорпораціями.

1.2 Методи державного регулювання суб'єктів ДСЕ

Втручання владних структур у ринкові механізми здійснюється через використання певного набору методів державного регулювання економіки.

Під методами державного регулювання економіки слід розуміти способи впливу держави на суб'єкти ринкової економіки з метою забезпечення сприятливих умов їх ефективного функціонування відповідно до прийнятої економічної політики держави. З усього арсеналу методів основну увагу приділяють класифікації останніх за формами впливу на

суб'єкти ринку (прямі, опосередковані) та способом реалізації (правові, адміністративні, економічні).

У сукупності способів державного регулювання можливе поєднання різних методів, здатних чинити той чи інший вплив на національну економіку. При цьому домінування адміністративних методів може свідчити як про характер самої системи (неринкова економіка), так і про характеристики системи вже в межах ринкової економіки (трансформаційні перетворення в умовах перехідної економіки, формування ринкових інституцій, створення багатуукладної економіки тощо).

Методи державного регулювання державного сектора є складовою частиною методів державного втручання в економіку. Межі держсектора дозволяють розбити сукупність методів регулювання держсектора на два блоки: прямі методи державного регулювання держсектора і непрямі.

Під прямими методами варто розуміти, такі методи, які безпосередньо впливають на обсяг і структуру державного сектора. Прямі методи регулювання державного сектору наведені на рис. 1.2.1.

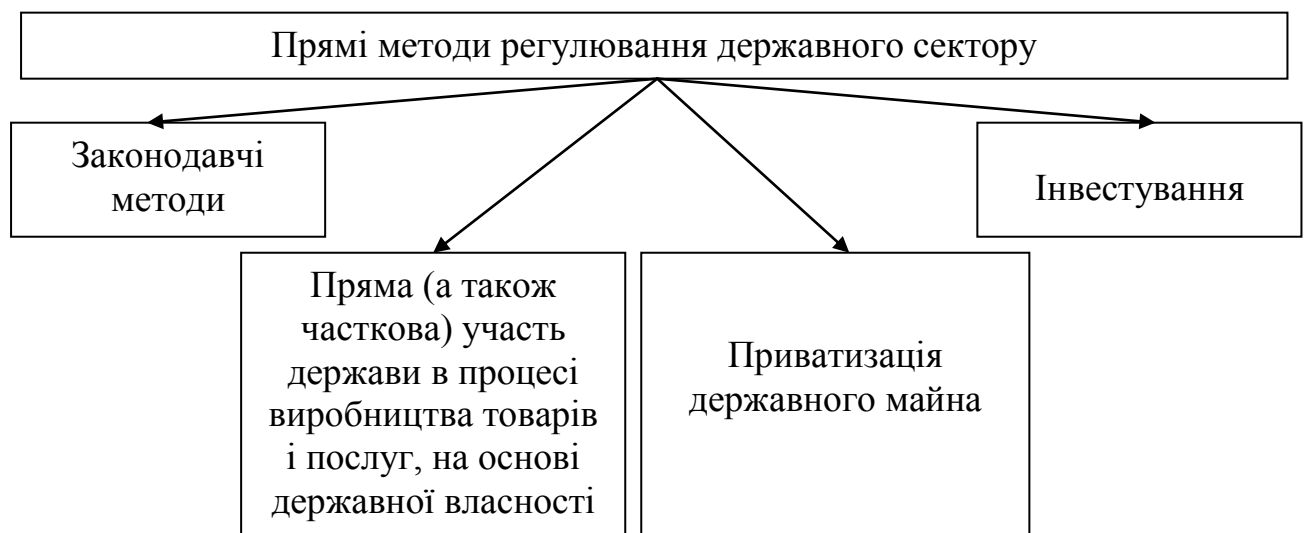


Рис. 1.2.1 Прямі методи регулювання державного сектору

Законодавчі методи. Нормативно-правові акти визначають можливість або неможливість тим чи іншим суб'єктам здійснювати господарську та інші види діяльності. Держава також організовує бар'єри для входу в галузь, щоб забезпечити можливість вести діяльність тільки для надійних і відповідальних організацій, регламентує порядок реєстрації, ліквідації та банкрутства.

Антимонопольне законодавство стежить за станом конкуренції в економіці, при її відхиленні від заданих нормативів може регулювати становище монополіста на ринку, застосовувати методи розукрупнення компанії, а також впливати на цінову політику і контролювати якість продукції монополії.

Пряма (а також часткова) участь держави в процесі виробництва товарів і послуг, на основі державної власності. Державні компанії покликані діяти в тих галузях і сферах, де ринкові методи створення, розподілу та споживання благ не задовільняють суспільні потреби в необхідному обсязі.

Мета діяльності державного сектора – це перш за все не отримання прибутку, а задоволення необхідних потреб населення країни.

Державний сектор здатний мобілізувати більший обсяг фінансових і виробничих ресурсів, для їх подальшого направлення на довгострокові проекти, ніж приватний сектор. Держава бере участь також у тих сферах, які не передбачають отримання будь-якого доходу. З усього вище перерахованого випливає, що практично весь обсяг державного сектору не входить в інтереси приватного сектору на даному етапі розвитку.

Приватизація державного майна означає його передачу в приватні руки. У результаті приватизації частина держмайна переходить у власність окремих нечисленних людей. Приватизація спрямована на максимальний фінансовий результат, доходи від приватизації спрямовуються до бюджету.

Інвестування. Держава здатна здійснювати інвестування в ті чи інші сфери, тим самим стимулюючи виробників на створення доступної і

затребуваної продукції. Тим самим задовольняючи потреби споживачів. Завдяки державним інвестиціям відбувається оновлення матеріально-технічної бази, реструктуризація заборгованостей, змінюється обсяг і структура виробництва, збереження провідних фахівців. Нерідко інвестування приймає форми державної підтримки підприємств, метою якої є реструктуризація компанії, недопущення зупинки підприємства, розпуску персоналу. Надання державою кредитів, поручительств, гарантій.

До непрямих методів регулювання державного сектора належать методи відображені на рис. 1.2.2.

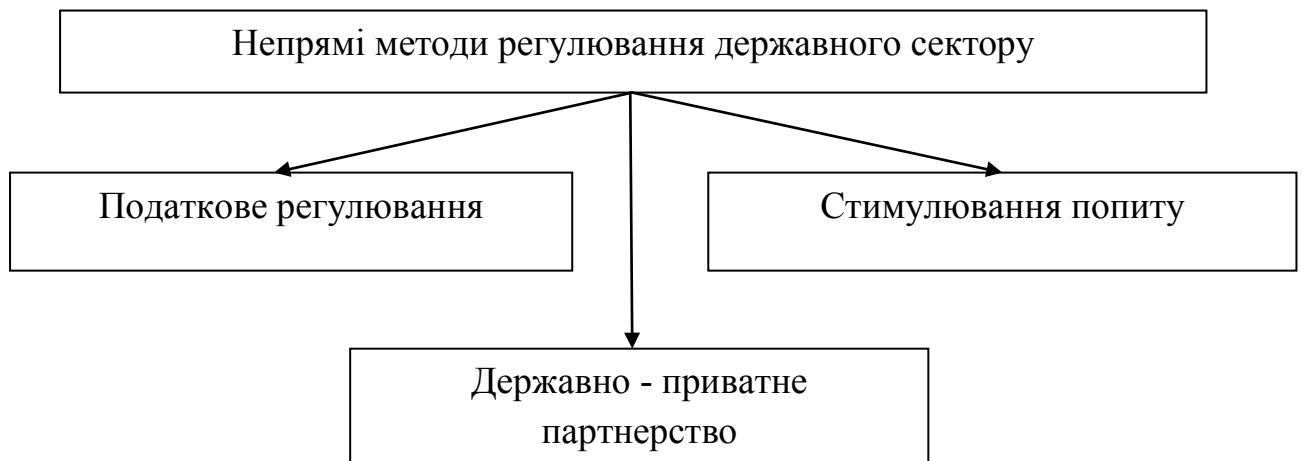


Рис. 1.2.2. Непрямі методи регулювання державного сектору

Податкове регулювання. Сприяє регулювання відрахувань до бюджету. Стимулює перелив капіталу в сфери з більш низьким оподаткуванням.

Стимулювання попиту. Сприяє збільшенню попиту при його спаді. Наприклад, збільшення доходів фізичних осіб збільшує попит на ті чи інші товари та послуги, стимулювання виробництво яких необхідно в конкретний момент. Також як елемент стимулювання попиту виступає державне кредитування. Держава, змінюючи облікову процентну ставку і норму обов'язкових резервів, визначає доступність кредитів, як для підприємств, так і для населення.

Державно-приватне партнерство (далі – ДПП). ДПП – спосіб взаємодії держави і приватних компаній для вирішення соціально-економічних завдань і досягнення цілей, цікавих обом сторонам. Практика показує, що капітальні та операційні витрати приватного сектору при використанні механізмів ДПП істотно менше, ніж при реалізації проекту шляхом прямого виділення бюджетних коштів. Підвищується ефективність виконання проектів ДПП за рахунок розділення ризиків між державою та приватною компанією.

Приватний інвестор бере на себе ризики, якими він може керувати, приміром ризики перевищення капітальних витрат, а держава – ті, що знаходяться поза контролем приватного сектору, наприклад політичні і законодавчі.

Принципи ДПП застосовуються, перш за все, по відношенню до реалізації інвестиційних проектів в капіталомістких галузях національної економіки, за розвиток яких повинна відповідати держава. Проте, суть ДПП – набагато ширше, також як і багатогранно сама співпраця держави і бізнесу.

1.3. Аналіз сучасного стану державного сектору економіки України

Майже три чверті століття в Україні існувала централізовано-планова економіка, характерною рисою якої був суспільно неефективний державний сектор. Низка спроб модернізації та реформування державного сектору економіки в межах цієї моделі не принесла очікуваних результатів, що обумовило необхідність системної ринкової трансформації та розбудови соціально орієнтованої ринкової економіки. Невід'ємною складовою ринкової трансформації виступає реформування державного сектора економіки – системні кількісні та якісні перетворення, спрямовані на зміну моделі державного сектору економіки та формування нових механізмів його функціонування. Реформування державного сектора в Україні має стратегічний характер, оскільки здійснюється на тлі зміни суспільного ладу

та політичної системи, що вимагає створення принципово нової системи державного управління.

Успішність реформування ДСЕ України залежить головно від таких чинників:

- наявність цілісної та дієвої моделі державного сектора сучасної змішаної економіки, формування якої є метою реформування державного сектора вітчизняної економіки;
- врахування загальносвітових тенденцій практичного розвитку державного сектору економіки;
- врахування особливостей перехідного періоду та національних умов суспільно-економічного розвитку країни;
- розроблення адекватної теоретичної концепції та системи практичних засобів реформування державного сектора вітчизняної економіки;
- забезпечення необхідних умов для ефективного функціонування національної моделі державного сектора.

Урахування світового досвіду обумовлює необхідність побудови в Україні власної національної моделі державного сектора в умовах ринкової трансформації вітчизняної економіки. Концептуальною основою цієї моделі має стати визнання економічної ролі державного сектора як головного представника і гаранта національних інтересів, ініціатора й локомотива інституційних перетворень, системної трансформації та економічного зростання.

Необхідність розроблення та побудови національної моделі державного сектору економіки впливає також із унікальних особливостей суспільно-економічного розвитку України. В умовах ринкової трансформації національна модель державного сектора економіки має, з одного боку, містити основні риси моделі державного сектора сучасної змішаної економіки, а з іншого, – враховувати особливості перехідної економіки країни. Реформування державного сектора в сучасних умовах має поєднати

дві взаємопов'язані складові: побудову нової моделі державного сектора та її адаптацію до наявних умов суспільного розвитку, як неодмінну передумову ефективного функціонування державного сектора та вітчизняної економіки в цілому.

Система управління державним сектором економіки в Україні не склалася остаточно і зазнає еволюційних змін. В державному секторі активно формуються нові господарські об'єднання у вигляді інтегрованих структур. Це дозволить подолати негативні наслідки приватизації державної власності, яка супроводжувалась розпадом радянських економічних структур.

Удосконалення державного сектора економіки України необхідне і можливе шляхом:

- вироблення концепції формування структури державного сектора економіки;
- прийняття низки законів, передусім Закону України "Про державний сектор економіки України", Закону України "Про Фонд державного майна України" тощо;
- узгодження функцій і завдань державного сектора з його потенціалом у зв'язку з неузгодженістю між намаганнями держави жити за європейськими стандартами та можливостями економіки;
- підвищення гнучкості державного сектора та наближення його до проблем людини шляхом забезпечення широкого публічного обговорення головних напрямів і пріоритетів політики;
- посилення заходів, спрямованих на боротьбу з корупцією в державних структурах;
- створення сприятливих умов для його подальшого розвитку з урахуванням потреб окремих регіонів, галузей і підприємств, важливості того чи іншого об'єкта для економіки країни.

Висновки до розділу 1

Державний сектор економіки – це комплекс господарських об'єктів, які повністю або частково належать центральним або місцевим органам державної влади і використовуються державою для виконання економічних, соціально-культурних та політичних функцій. Раніше в Україні існувала централізовано-планова економіка, характерною рисою якої був суспільно неефективний державний сектор. Низка спроб модернізації та реформування ДСЕ в межах цієї моделі не принесла очікуваних результатів, що обумовило необхідність системної ринкової трансформації та розбудови соціально орієнтованої ринкової економіки. Невід'ємною складовою ринкової трансформації виступає реформування державного сектора економіки – системні кількісні та якісні перетворення, спрямовані на зміну моделі ДСЕ та формування нових механізмів його функціонування. Реформування державного сектора в Україні має стратегічний характер, оскільки здійснюється на тлі зміни суспільного ладу та політичної системи, що вимагає створення принципово нової системи державного управління. Мета діяльності державного сектора – це перш за все не отримання прибутку, а задоволення необхідних потреб населення країни.

Методи державного регулювання державного сектора є складовою частиною методів державного втручання в економіку. Межі держсектора дозволяють розбити сукупність методів регулювання держсектора на два блоки: прямі методи державного регулювання держсектора (законодавчі методи, пряма (і навіть часткова) участь держави у процесі виробництва товарів та послуг, з урахуванням державної власності, приватизація держмайна, інвестування) і непрямі (податкове регулювання, стимулювання попиту, державно-приватне партнерство). Система управління ДСЕ в Україні не склалася остаточно і зазнає змін. В державному секторі активно формуються нові господарські об'єднання у вигляді інтегрованих структур. Це дозволить подолати негативні наслідки приватизації державної власності,

яка супроводжувалась розпадом радянських економічних структур. Реформування державного сектора в Україні має стратегічний характер.

Удосконалення державного сектора економіки України необхідне і можливе шляхом:

- вироблення концепції формування структури державного сектора економіки; прийняття низки законів;
- узгодження функцій і завдань державного сектора з його потенціалом у зв'язку з неузгодженістю між намаганнями держави жити за європейськими стандартами та можливостями економіки;
- підвищення гнучкості державного сектора та наближення його до проблем людини шляхом забезпечення широкого публічного обговорення головних напрямів і пріоритетів політики;
- посилення заходів, спрямованих на боротьбу з корупцією в державних структурах;
- створення сприятливих умов для його подальшого розвитку з урахуванням потреб окремих регіонів, галузей і підприємств, важливості того чи іншого об'єкта для економіки країни.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

2.1 Сучасні підходи до визначення облікової політики: нормативно-правове регулювання

В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності підприємства виступає налагоджена система бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах, які належать до суб'єктів державного сектору економіки, розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики має 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 зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ.

Облікова політика відповідно до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [28] визначена як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Вивченням проблем формування облікової політики суб'єктів ДСЕ займаються наступні науковці: Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Яковишина Н.А., Джога Р.Т., Житний П.М., Хміль І.Р., Шара Є.Ю., Мельник Н.В., Свірко С.В., Канєва Т.В., Германчук П.К., Яцишин С.Р. та інші.

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо виділення структурних складових облікової політики підприємства. В межах проведеного дослідження пропонуємо облікову політику формувати за складовими, які найчастіше виділяють як вітчизняні, так і зарубіжні науковці і практики: організаційну, методичну, технічну (табл. 2.1.1).

Таблиця 2.1.1

Порівняння визначень складових облікової політики

Автор	Організаційна складова	Методична складова	Технічна складова
Бутинець Ф.Ф.	Передбачає організаційну побудову облікового підрозділу, визначення його місця в управлінській і виробничій структурі підприємства, а також його взаємодії з іншими підрозділами підприємства.	Передбачає визначення способів ведення бухгалтерського обліку його об'єктів, які мають альтернативні способи відображення.	Визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.
Коваль Л.С.	Пов'язана з визначенням організаційної структури бухгалтерії, побудовою бухгалтерії, її взаємозв'язком з іншими підрозділами підприємства.	Пов'язана з визначенням способів оцінки майна та зобов'язань, визначення виручки від реалізації, нарахування амортизації тощо.	Пов'язана з розробкою робочого плану рахунків, вибором способу побудови облікових регістрів, внутрішньої звітності, формуванням документообігу, вибором форми бухгалтерського обліку, проведенням інвентаризації.
Хабарова Л.П.	Це побудова бухгалтерської служби, місце в системі управління.	Включає такі елементи обліку, як способи оцінки майна зобов'язань, способи нарахування амортизації, групування витрат, визначення виручки.	Визначає форму ведення бухгалтерського обліку (реєстри).

Частотність виділення організаційної, методичної та технічної складової при формуванні облікової політики різними авторами засвідчує:

- 86,67 % авторів схильні до обов'язкового внесення до складу облікової політики методичної частини;
- 66,67 % авторів погоджуються з присутністю в обліковій політиці організаційної складової;
- 53,3 % авторів не заперечують в складі облікової політики технічної складової [4].

Проте облікову політику в бюджетних установах вітчизняні фахівці пояснюють по різному.

Канєва Т.В. стверджує, що бюджетні установи проводять облікову політику, спрямовану на врахування доходів і видатків у процесі здійснення своєї господарсько-фінансової діяльності. Така політика має свої особливості, що полягають перш за все у формі ведення бухгалтерського обліку, яка є меморіально-ордерною [12].

В своїх працях Джога Р.Т. зазначає, що "бюджетні установи мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг" [8]. Дане ствердження підкреслює відмінності бухгалтерського обліку бюджетних установ від бухгалтерського обліку приватних підприємств різних форм власності, але не розкриває особливості складових облікової політики бюджетних установ з урахуванням того, що надання ними послуг охоплює різні сфери життя громадян (освіта, виховання, лікування, оздоровлення, наука і інше).

На думку Свірко С.В. "...керівництво фінансовим обліком, суб'єкти державного сектору реалізують через права і завдання у формі вироблення облікової політики" [46]. Необхідно зазначити формальну реалізацію прав суб'єкта у формуванні облікової політики та підкреслити обмеженість права вибору чітким переліком нормативних документів, що регулюють облік у

бюджетних установах. У будь-якому випадку ефективна облікова політика бюджетних установ повинна забезпечувати:

- повне відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не лише з правових норм, а й з економічного змісту;
- незмінність протягом звітного року прийнятої методології відображення господарських операцій та оцінки активів;
- правильність відображення доходів та витрат у відповідному звітному періоді, розподіл витрат на поточні та капітальні;
- ідентичність даних аналітичного, синтетичного обліку, фінансової звітності;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, відповідно до умов діяльності та особливостей суб'єкта господарювання [46].

Поява в Україні облікової політики є результатом процесу реформування бухгалтерського обліку, орієнтиром якого обрані Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Особливістю бюджетних установ та їх відмінністю від інших господарюючих суб'єктів є те, що у своїй діяльності вони повинні дотримуватися як загального законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, так і бюджетного, який є пріоритетним перед іншими виходячи з норм ч. 2 ст. 4 Бюджетного кодексу [5]. Відповідність обліку та звітності в бюджетній сфері Міжнародним стандартам фінансової звітності у державному секторі задекларована в Наказі Президента України №1251/2001 від 25.12.2001р. "Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері" [33], але фактично не досягнута. Згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі необхідно надавати правдиву інформацію у фінансових звітах, що забезпечується такими інструментами, як вибір і застосування відповідної облікової політики.

Чітка організація бухгалтерського обліку в установі дозволяє:

- підвищувати оперативність бухгалтерського обліку;
- дотримуватися чіткості та точності аналітичного та синтетичного обліку;
- постійно удосконалювати документообіг в установі;
- раціонально використовувати робочий час облікових працівників;
- здійснювати точний та своєчасний облік при найменших витратах на його ведення;
- своєчасно отримувати облікову інформацію для прийняття рішень щодо подальшої діяльності установи.

Для забезпечення достовірності облікової інформації і складання якісної звітності установа обирає облікову політику, тобто складається наказ (розпорядження) про облікову політику. В свою чергу, доцільно виділити основні завдання облікової політики в процесі організації бухгалтерського обліку бюджетної установи (рис.2.1.1).

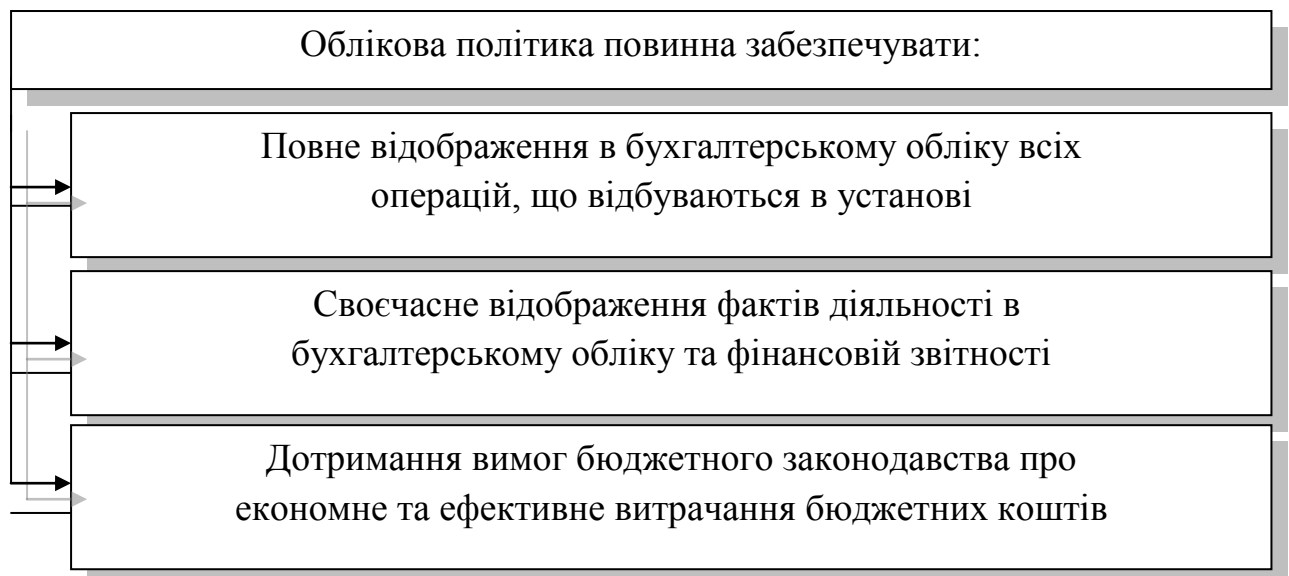


Рис. 2.1.1. Завдання облікової політики бюджетних установ

Саме враховуючи специфіку діяльності суб'єктів державного сектора Міністерством фінансів були розроблені та затверджені стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.

У більшості випадків при реалізації норм законодавства головні бухгалтери бюджетних установ продовжують традиційно ототожнювати облікову політику як із організацією, так і з веденням бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що цей термін увійшов до лексики українських бухгалтерів лише одночасно із прийняттям Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі Закон № 996-XIV) [10], у якому в ч. 5 ст. 8 розділу III "Організація та ведення бухгалтерського обліку" було встановлено, що установа самостійно визначає за погодженням із власником або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику.

Тобто організаційні та облікові питання в Законі № 996-XIV викладено в одному розділі. До того ж, у п. 1 розд. II "Облікова політика" НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" [34], затвердженого наказом МФУ від 28.12.09 р. № 1541 (набув чинності з 01.01.17 р.), також визначено, що в розпорядчому документі про облікову політику мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт держсектора та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, а також порядок організації бухгалтерського обліку.

Керуючись вищезазначеним законодавством головні бухгалтери бюджетних установ будують облікову політику, об'єднуючи облікові та організаційні питання. При цьому питання організації традиційно приділяється більше уваги, оскільки інші (облікові питання) у більшості випадків визначено загальнодержавними та внутрішньогалузевими регламентами.

Частина 6 статті 6 Закону № 996-XIV передбачає розробку міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах своєї компетенції методичних рекомендацій відповідно до галузевих особливостей щодо застосування національних положень бухгалтерського обліку. Тобто для бухгалтерів бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня не було притаманним створення окремого розпорядчого документа про облікову політику бюджетної установи в сучасному розумінні цього терміна. Реформування галузі бухгалтерського обліку в ДСЕ створило підстави для зміни ідеології в підходах до формування облікової політики. Так набули чинності дев'ятнадцять НП(С)БОДС, а також затверджено наказом МФУ від 23.01.15 р. № 11 Методичні рекомендації щодо облікової політики для суб'єктів державного сектора за відповідними об'єктами (далі – Методичні рекомендації "Облікова політика" [27].

Для з'ясування правильних підходів до структури та змісту цього документа розглянемо основні вимоги законодавства з цього питання. Відповідно до ст. 1 Закону № 996-XIV облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. А в п. 5 розд. XI НП(С)БОДС 101 встановлено норму щодо її розкриття шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку окремих активів і зобов'язань.

Більш конкретизовано бачення Міністерства фінансів України щодо змісту наповнення облікової політики в п. 3 розд. 1 Методичні рекомендації "Облікова політика", у якому пропонується визначати в розпорядчому документі лише ті принципи, методи і процедури, щодо яких у нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів.

Оскільки в національній законодавчій базі та в Методичних рекомендаціях "Облікова політика" норми та вимоги викладено стисло, що не дозволяє однозначно скласти уявлення про наповнення змістом цієї структури, у бухгалтера бюджетної установи є можливість звернутися до відповідних норм міжнародних стандартів. Зазначена пропозиція має відповідне законодавче підґрунтя, викладене в п. 1, 3 ст. 12¹ "Застосування міжнародних стандартів" Закону № 996-XIV. Так, у МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [23] це поняття характеризується у множині. Тобто всі міжнародні стандарти, у тому числі в ДСЕ, містять окремий розділ з бухгалтерського обліку до кожного об'єкта із зверненням до принципів і методів. Зазначений підхід можна використати і вітчизняному головному бухгалтеру при встановленні правил обліку за відповідним об'єктом обліку.

Отже, розпорядник бюджетних коштів у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи не повинен дублювати загальнодержавні норми, визначені в НП(С)БОДС та галузевих методичних рекомендаціях. Лише в разі, якщо існує (залишається) можливість вибору принципів оцінки статей звітності, методів обліку, а також строків корисного використання основних засобів і не матеріальних активів, у розпорядчому документі прописується вибраний варіант та особливості його застосування щодо відповідного об'єкта обліку.

У контексті бюджетного законодавства наголошено, що система бухгалтерського обліку в ДСЕ є невід'ємною складовою системи державних фінансів України, про що сказано в розпорядженні КМУ від 01.08.13 р. № 774-р "Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами" [47]. У розд. VI "Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі" як подолання однієї з існуючих у цій галузі проблем визначено таке: "Запровадження стандартів для суб'єктів державного сектора потребує вироблення єдиної облікової політики і напрацювання методичних та

методологічних рекомендацій з питань ведення бухгалтерського обліку та складання звітності з урахуванням міжнародних норм".

Тому МФУ як регулятором у цій сфері у розроблених Методичних рекомендаціях з питань бухгалтерського обліку встановлено вимоги щодо забезпечення єдиного підходу до облікової політики в межах головного розпорядника бюджетних коштів (п. 4 Методичних рекомендацій "Облікова політика"), що може бути реалізовано безпосередньо ним або шляхом надання дозволу щодо погодження розпорядчих документів про облікову політику суб'єктам державного сектора нижчого рівня установам вищого рівня за їх відомчою підпорядкованістю (п. 2 Методичних рекомендацій "Облікова політика").

Вищезазначені рекомендації відповідають нормам бюджетного законодавства щодо підходів до визначення облікової політики та ролі головного розпорядника бюджетних коштів у цьому процесі, одними із яких є:

- застосування принципу єдності бюджетної системи, який забезпечується, зокрема, єдністю порядку ведення бухгалтерського обліку (ст. 7 Бюджетного кодексу);
- здійснення методичного керівництва та контролю за дотриманням вимог законодавства з питань ведення обліку, складення фінансової та бюджетної звітності бухгалтерською службою бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи (п. 6 Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою КМУ від 26.01.11 р. № 59) [44].

Отже, формування облікової політики розпорядником бюджетних коштів має базуватися на дотриманні ним вимог головного розпорядника бюджетних коштів щодо визначених ним єдиних підходів до облікової політики за відповідними об'єктами.

2.2 Порядок та принципи формування облікової політики бюджетної установи

Важливою складовою організації бухгалтерського обліку, як зазначає Свірко С.В., виступає первинна її організація, яка є головною запорукою безперервної, планомірної діяльності облікових служб бюджетних установ, ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку, а отже, і всієї установи [50]. Відповідно, формування облікової політики бюджетної установи стає базовою ланкою первинного етапу організації облікового процесу. Облікова політика бюджетної установи відіграє важливу роль в організації облікової інформації, а відповідно і в формуванні інформаційного забезпечення в процесі управління бюджетною установою. Тому, поряд з іншим, облікова політика несе ще й функціональне навантаження. Основні аспекти, що сприяють розкриттю особливостей облікової політики бюджетної установи представлені з різних її сторін і ракурсів (табл. 2.2.1).

Таблиця 2.2.1

Характеристика основних аспектів облікової політики

Аспекти	Характеристика
Соціальний	створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
Економічний	економічний ефект від облікової політики виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю
Психологічний	за допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективно забезпечення інформацією всіх рівнів управління
Інформаційний	сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень

Юридичний	використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами
Біхевіористичний	використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку в установі, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів

Основними складовими облікової політики являються:

- соціальний аспект, який полягає у забезпеченні єдності даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності для надання інформації користувачам;
- економічний та юридичний, які складають основу формування облікової політики і характеризують оптимальне забезпечення інформацією для управління та використанні нормативних актів при вирішенні конфліктних питань;
- інформаційний та психологічний аспекти направлені на забезпечення інформацією всіх рівнів управління та побудову моделей прийняття рішень.

Формування облікової політики є базовим елементом первинної організації облікового процесу. У вітчизняній практиці облікова політика стає нормативно-довідковим документом у вигляді наказу про облікову політику.

Цей документ координує обліковий процес та спрямовує на досягнення основних цілей, які ставить перед собою суб'єкт господарювання незалежно від форми власності та напряму діяльності. Порядок складання цього документа визначає керівник бухгалтерської служби та регламентують спеціальні нормативно-правові акти.

Основними нормативно-правовими документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України, крім Закону України

№ 996 [10], є план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [30] та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, план рахунків ДСЕ [32], інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ [26] та порядок їх складання, інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів, запасів бюджетних установ та багато інших.

Кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, може вибрати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Тому, сутність облікової політики бюджетної установи представити рисунком.2.2.1.



Рис. 2.2.1.Зміст облікової політики бюджетних установ

Наявна нині система бухгалтерського обліку бюджетної установи побудована з урахуванням усіх необхідних змін з дотриманням міжнародних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Основні принципи облікової політики в бюджетній установі представлено в таблиці 2.2.2

Таблиця 2.2.2

Характеристика основних принципів облікової політики

Принцип	Характеристика
Законність	відповідність правилам та процедурам, що передбачені законодавчими та нормативними актами
Правильність	сумлінне застосування прийнятих правил та процедур
Достовірність	правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів
Суттєвість	корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень
Безперервність	оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним
Повнота бухгалтерського обліку	всі операції по виконанню бюджетів в органах Державного казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків
Дата операції	операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
Обережність	обґрунтована, розсудлива оцінка фактів
Незалежність	відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)
Сталість	незмінність методів бухгалтерського обліку, крім випадків істотних змін у діяльності або в правовій базі
Відкритість	інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності
Співставність	можливість визначення тенденцій виконання бюджету через порівняння інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності, за певний період часу
Консолідація	складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками.
Своєчасність	забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення

Саме дотримання зазначених принципів дозволяє спрямовувати облікову політику на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всіх аспектів діяльності установи – як фінансової, так і господарської.

Отже, облікова політика бюджетних установ повинна включати такі виміри:

- методичний, на якому здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності;
- технічний, що включає вибір форм бухгалтерського обліку, а саме вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів;
- організаційний, який передбачає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах – це система контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, яка будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, але має певні особливості.

Бюджетні установи є юридичними особами, вони мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг.

Так, результат діяльності бюджетної установи визначається виконанням кошторису доходів та видатків. У свою чергу, виділяють доходи загального та доходи спеціального фондів. Отримання таких доходів

відбувається шляхом асигнувань через органи Державного казначейства.

Відповідно контроль за видатками, а також ступінь виконання кошторису контролюється розпорядниками бюджетних коштів вищого рівня. Крім того, сукупність цілей, завдання бюджетної установи повинні бути не лише відображені в її обліковій політиці, а й узгоджуватися з цілями і завданнями розпорядника бюджетними коштами вищого рівня. Методологічні ж аспекти формування облікової політики визначаються керівництвом у рамках діючої нормативно-правової бази.

Також необхідно зазначити, що згідно з п. 5 ст. 8 Закону України № 996-XIV [10] підприємство самостійно визначає свою облікову політику. Оскільки дія цього ЗУ № 996-XIV поширюється на всі підприємства, не залежно від форм власності та організаційно-правових форм, то можна стверджувати, що й кожна бюджетна установа має право самостійно визначати свою облікову політику. Недостатнє вивчення проблеми формування облікової політики бюджетною установою призводить до того, що на практиці склався стереотипний підхід до цієї процедури.

Головні бухгалтери бюджетних установ нерідко формально підходять до розроблення облікової політики. Таку позицію не можна вважати виправданою, оскільки в бюджетної установи є реальна можливість сформувати на основі прийнятої облікової політики достатньо ефективну систему бухгалтерського обліку як елемент управління установою.

Адже своєчасне, повне та достовірне відображення проведених операцій дає змогу керівнику приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати й контролювати цільове використання коштів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду [57].

Виходячи з цього, формування облікової політики бюджетної установи

пропонується проводити в чотири етапи.

На першому етапі відбувається обґрунтування необхідності формування облікової політики бюджетними установами. Це обумовлено тим, що для запровадження ефективної облікової політики необхідно визначити її мету та основні завдання.

Основною метою організації облікової політики бюджетної установи є встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку, що забезпечить якісне планування кошторису установи та складання фінансової звітності.

Виходячи з поставленої мети, визначаються та формулюються основні завдання облікової політики, серед них можуть бути такі:

- використання базових принципів організації та ведення бухгалтерського контролю;
- економічне та цільове використання бюджетних та позабюджетних коштів;
- виявлення та організація використання господарських резервів;
- своєчасне виявлення та попередження негативних явищ в фінансово-господарській діяльності установи, тощо.

Основою другого етапу стає розроблення проекту наказу про облікову політику. Це є досить важливим моментом, оскільки на цей день у значної частки бюджетних установ такий документ взагалі відсутній, що є порушенням законодавства України.

Наказ про облікову політику – це документ, який розкриває облікові методи залежно від характеру і специфіки діяльності певної установи.

Методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах містить велику кількість методів обліку активів, зобов'язань, доходів і видатків, і, якщо вимоги та норми щодо певних об'єктів обліку чітко визначені законодавством, у наказі про облікову політику немає необхідності їх дублювати. Але серед методів обліку є методи, застосування яких дозволено

в різних варіантах, і установа має право вибрати один, найоптимальніший, який і буде зазначений в наказі про облікову політику, це і є одним із основних її призначень.

На третьому етапі доцільно відобразити взаємозв'язок облікової політики бюджетних установ із автоматизацією облікового процесу в наказі про облікову політику. На сьогодні великого розмаху набув процес автоматизації бухгалтерського обліку, у тому числі це стосується і бюджетних установ [65].

Оскільки сформувалася досить широка пропозиція програмних продуктів з бухгалтерського обліку – обов'язковим є зазначення вибраного варіанта у наказі про облікову політику установи. Якщо установа вперше запроваджує автоматизовану систему ведення обліку або було прийнято рішення щодо переходу на іншу, цей етап доповнюється додатковими процедурами. А саме:

- необхідно проаналізувати наявні пропозиції на ринку програм автоматизації;
- сформулювати сукупність задач, які повинна вирішувати система, визначити перелік критеріїв, яким вона повинна відповідати;
- виявити основні напрямки у веденні обліку, які необхідно буде адаптувати до особливостей програми або навпаки;
- провести аналіз доцільності, витратності та очікуваної результативності і прийняти обґрунтоване рішення щодо вибору програмного продукту для впровадження.

Дуже важливим є четвертий етап, на якому відбувається узгодження облікової політики установ-розпорядників бюджетних коштів вищого рівня із обліковою політикою підпорядкованих їм установ. Отримавши асигнування від установи вищого рівня, установа нижчого рівня бере на себе зобов'язання використати їх на видатки, напрям яких попередньо узгоджений з вищою установою.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що існує зв'язок між цілями і завданнями бюджетних установ різних рівнів, а оскільки облікова політика є інструментом їх реалізації – деякі пункти облікової політики бюджетних установ вищого рівня повинні знайти своє продовження в наказах про облікову політику підпорядкованих їм установ.

Тому можна вважати, що цей етап сприяє гармонізації облікових політик бюджетних установ різних рівнів, підвищенню ефективності досягнення спільних цілей і завдань, а також полегшенню процесу контролю діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчих рівнів.

Також, на мою думку, окрім вищезазначених етапів, у методологію формування облікової політики необхідно додати такий важливий момент, як контроль за процесом формування, організації та дотримання управлінським персоналом вибраної облікової політики.

Оскільки своєчасне виявлення порушень та зловживань дозволить завчасно їх уникнути, а також попередити повторення таких фактів у майбутньому, що підвищить ефективність бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Надзвичайно важливу роль у здійсненні внутрішнього контролю необхідно надати головному бухгалтеру і керівникам функціональних відділів бухгалтерій. Безпосередньо на головного бухгалтера повинна бути покладена відповідальність за правильну організацію системи бюджетного обліку і контролю, цільове й ефективне використання бюджетних коштів. Такий контроль повинен мати постійний характер. Контрольна складова також повинна бути відображена та чітко регламентована в обліковій політиці бюджетної установи.

Основні елементи, які слід урахувати під час формування облікової політики бюджетної установи відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єктів ДСЕ, наведемо в таблиці 2.2.3.

Таблиця 2.2.3

Елементи облікової політики бюджетної установи

№ з/п	Елемент облікової політики	Можливі варіанти	Норма
1	Введення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків)	зазначають нові субрахунки зі збереженням кодів (номерів) субрахунків плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого в установленому законодавством порядку	п. 2 Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.
2	Одиниця бухгалтерського обліку запасів суб'єкта ДСЕ	– або найменування запасів – або однорідна група (вид)	п. 3 р. II НП(С)БОДС 123 "Запаси"
3	Метод оцінки запасів при їх вибутті	– ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів; – середньозважена собівартість; – собівартість перших за часом надходжень запасів (ФІФО). – для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів	п. 4 р. IV НП(С)БОДС 123 "Запаси"
4	Порядок аналітичного обліку та оформлення руху запасів	визначають, які аналітичні форми використовуються для обліку запасів, форми первинних документів, розроблені самостійно суб'єктом держсектора	—
5	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	– оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю – оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів	п. 6–7 р. IV НП(С)БОДС 123 "Запаси"

6	Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат	– сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюватися на окремому субрахунку – сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюватися на аналітичному рахунку за окремими групами запасів, якщо вони пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів	п. 10 р. IV НП(С)БОДС 123"Запаси"
7	Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат	– сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць – сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.	п. 10 р. IV НП(С)БОДС 123 "Запаси"
8	Типові строки корисного використання груп основних засобів	у наказі про облікову політику слід навести їх обґрунтування, якщо вони відрізняються від визначених методрекомедаціями щодо облікової політики	п. 4 р. IV НП(С)БОДС 121"Основні засоби"
9	Типові строки корисного використання нематеріальних активів	у наказі про облікову політику слід навести їх обґрунтування, якщо вони відрізняються від визначених методрекомедаціями щодо облікової політики	п. 5 р. IV НП(С)БОДС 122"Нематеріальні активи"
10	Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	визначаються суб'єктом держсектора, якщо такі критерії не передбачені іншими нормативно-правовими актами й запроваджуються виходячи з потреб користувачів такої інформації. Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності	

2.3 Структурні складові облікової політики установ державного сектору економіки, їх характеристика та можливості застосування

До структурних складових облікової політики установ ДСЕ відносять:

- План рахунків бюджетної установи.

Зокрема, План рахунків повинен бути розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій бюджетних установ. В основу групування рахунків у цьому плані покладено економічний зміст господарських засобів і особливості господарських процесів, що обліковуються на окремих рахунках.

Кожному синтетичному рахунку (рахунку першого порядку) та субрахунку (рахунку другого порядку) присвоєно відповідну назву і код.

Кодування рахунків у Плані рахунків побудовано за децимальною (десятьковою) системою, яка передбачає, що всі рахунки за своїм економічним змістом поділяються не більш як на 10 груп (класів, розділів; у нашому плані їх вісім), кожна група (клас) повинна об'єднувати не більше 10 синтетичних рахунків, а кожен синтетичний рахунок повинен мати не більше 10 субрахунків. Повний код субрахунку завжди тризначний і включає номер класу (перший знак), синтетичного рахунка в цьому класі (другий знак) і субрахунку (третій знак).

Бюджетні установи задля полегшення облікового процесу можуть приймати нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [30].

Також установи у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, із збереженням єдиних

методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в ДСЕ та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

- одиниця обліку запасів.

Одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, а саме:

- 1) закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- 2) конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- 3) відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно;
- 4) інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору.

- методи оцінки запасів при їх вибутті

Згідно з п. 4 р. IV НП(С)БОДС 123 "Запаси" [36] оцінка запасів при їх відпуску у виробництво, продаж та іншому вибутті здійснюється одним із таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) [66, 67];

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакоє призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Метод середньозваженої собівартості передбачає розрахунок вартості одиниці товару, виходячи з середніх цін. Такий розрахунок робиться по кожній одиниці товару.

Метод ідентифікованої собівартості може застосовуватись у випадку виконання спеціальних заказів, проектів, а також при невеликій номенклатурі товарів. Цей метод передбачає облік фактичної собівартості по кожній конкретній одиниці товару. Його зручно застосовувати до товарів з великою кількістю.

Метод ФІФО означає списання запасів в тій послідовності, в якій вони були отримані установою. Тобто, при вибутті запасів спочатку будуть списуватися запаси, які надійшли раніше (по тій вартості, по якій вони надійшли і рахуються в обліку).

Вибір методу оцінки запасів при їх вибутті повинен бути обов'язково зафіксований в наказі про облікову політику.

- аналітичний облік та оформлення руху запасів.

Аналітичний облік запасів бюджетними установами ведеться за місцем зберігання (експлуатації) та в бухгалтерії за документами встановлених форм, затверджені наказом ДКУ від 18.12.2000 р. № 130 "Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та Інструкції про їх складання" [25] наведено в таблиці Додатку А.

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів.

Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з п. 6–7 р. IV НП(С)БОДС 123"Запаси" передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

- 1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну

кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

– порядок обліку транспортно-заготівельних витрат.

Транспортно заготівельні витрати (далі – ТЗВ) – це затрати на заготівлю, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів.

Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням вибуття цих запасів.

Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

- типові строки корисного використання груп основних засобів наведені у таблиці Додатку Б.
- типові строки корисного використання нематеріальних активів подані у таблиці 2.3.1.

Таблиця 2.3.1

Типові строки корисного використання груп нематеріальних активів суб'єктів
державного сектору

№ з/п	Назва субрахунку	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	Авторські та суміжні з ними права	Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
2	Інші нематеріальні активи	Права користування природними ресурсами: право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо	відповідно до правовстановлюючого документа
		Права користування майном: право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо	відповідно до правовстановлюючого документа
		Права на знаки для товарів і послуг: товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа
		Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
		Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо	відповідно до правовстановлюючого документа

- кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності.

Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи із вартості відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні до 3 % обраної бази.

Кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 % справедливої вартості активу (об'єктів обміну).

Висновки до розділу 2

У вітчизняній практиці облікова політика стає нормативно-довідковим документом у вигляді наказу про облікову політику. Цей документ координує обліковий процес та спрямовує на досягнення основних цілей, які ставить перед собою суб'єкт господарювання незалежно від форми власності та напрямку діяльності.

Порядок складання цього документа визначає керівник бухгалтерської служби та не регламентують спеціальні нормативно-правові акти.

Облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Облікова політика кожного суб'єкта державного сектору встановлюється у розпорядчому документі, в якому мають бути визначені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору обліку.

У розпорядчому документі про облікову політику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються суб'єктом державного сектору 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.

Розпорядчий документ про облікову політику суб'єкта державного сектору затверджується на період його діяльності, до якого за потреби можуть бути внесені зміни.

Суб'єкти державного сектору повинні постійно застосовувати прийняту відповідно розпорядчого документа облікову політику, яка фактично і являється реалізацією принципу послідовності, що у свою чергу має забезпечити, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України.

Основними нормативно-правовими документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України, крім Закону України № 996, є план рахунків бухгалтерського обліку установ ДСЕ та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ, та порядок їх складання, інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів, запасів бюджетних установ та багато інших.

Формування облікової політики бюджетної установи пропонується проводити в чотири етапи.

1. Обґрунтування необхідності формування облікової політики бюджетними установами. Це обумовлено тим, що для запровадження ефективної облікової політики необхідно визначити її мету та основні завдання. Основною метою організації облікової політики бюджетної установи є встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку, що забезпечить якісне планування кошторису установи та складання фінансової звітності.
2. Розробка проекту наказу про облікову політику.
3. Відображення взаємозв'язку облікової політики бюджетних установ із автоматизацією облікового процесу в наказі про облікову політику.
4. Узгодження облікової політики установ-розпорядників бюджетних коштів вищого рівня із обліковою політикою підпорядкованих їм установ. Цей етап сприяє гармонізації облікових політик бюджетних установ різних рівнів, підвищенню ефективності досягнення спільних цілей і завдань, а також полегшенню процесу контролю діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчих рівнів.

5. контроль за процесом формування, організації та дотримання управлінським персоналом обраної облікової політики.

Основними елементами, які слід урахувати під час формування облікової політики бюджетної установи відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єктів ДСЕ є:

- введення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків);
- одиниця бухгалтерського обліку запасів суб'єкта ДСЕ;
- метод оцінки запасів при їх вибутті;
- порядок аналітичного обліку та оформлення руху запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку транспортно-заготівельних витрат; порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат; типові строки корисного використання груп основних засобів; типові строки корисного використання нематеріальних активів; кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

3.1 Методика складання наказу про облікову політику

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктами господарювання для складання та подання фінансової звітності.

Проте, бюджетні установи, як специфічні суб'єкти господарювання, є неприбутковими організаціями мають інше направлення облікової політики.

Бюджетні установи є обмежені в виборі альтернативних методів та способів оцінки активів, створення резервів, методів нарахування зносу, вибору облікових регістрів чи інших методичних підходів до організації обліку. Інструкціями державного казначейства України та Міністерства фінансів ці питання суворо регламентовані і альтернативні варіанти не передбачаються.

Тим не менше, бюджетні установи повинні розробляти свою облікову політику та належним чином організовувати і вести бухгалтерський облік. Необхідність її розробки зумовлена основним Законом № 996-XIV [10], а також практичною доцільністю. Адже, побудова бухгалтерського обліку в бюджетних установах характеризується наявністю централізованих бухгалтерій, підпорядкованістю бюджетних установ вищим розпорядникам, в межах якого організується облік та складається звітність за єдиними підходами.

Розробляти наказ про облікову політику слід вищим розпорядником та доводити його до підлеглих установ, як основного внутрішнього документу з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника.

Під час формування облікової політики бюджетної установи потрібно розділяти такі напрямки як організація бухгалтерського обліку та методичні основи бухгалтерського обліку [77].

При визначенні сфери дії облікової політики потрібно врахувати такі чинники:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення відповідної бюджетної установи (державний чи місцевий);
- рівень бюджетної установи як розпорядника коштів;
- галузева належність бюджетної установи, відповідно до якої визначається специфіка діяльності установи;
- рівень фінансово-матеріального забезпечення бюджетної установи;
- кількість персоналу, що працює в установі;
- обсяги діяльності бюджетної установи та, відповідно, споживання запасів;
- обсяги та види діяльності;
- ступінь автоматизації облікового процесу тощо.

Основним документом, який регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є наказ про облікову політику бюджетної установи.

Наказ про облікову політику бюджетної установи може містити наступні розділи:

- Розділ I. Порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи;
- Розділ II. Принципи і методи, які застосовуються при оцінці конкретної статті фінансової звітності.

Щодо формування першого розділу "Порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи" наказу про облікову політику необхідно зазначити наступне.

У нормативних документах не зазначається, які саме питання слід обумовлювати в цьому розділі наказу про облікову політику, тому кожна бюджетна установа самостійно визначає ступінь деталізації такої інформації.

Як правило, в даному розділі наводять:

- застосування в бюджетній установі форм бухгалтерського обліку;
- організаційна структура бухгалтерської служби;
- форма організації структури апарату бухгалтерії;
- діюча нормативна база, яка використовується для ведення бухгалтерського обліку даної бюджетної установи;
- права й обов'язки головного бухгалтера, його заступників, працівників бухгалтерії (у додатках посадові інструкції);
- правила і графік документообігу в бюджетній установі із зазначенням у графіку видів операцій, відповідальних за складання документів осіб, строків складання документів та строків їх подання до бухгалтерської служби установи і т. п.;
- технологію обробки облікової інформації;
- складання Робочого Плану рахунків з визначенням субрахунків та облікових груп в межах субрахунків для аналітичного обліку;
- встановлення переліку посадових осіб, що мають право підписувати фінансові документи та документи на відпуск матеріальних цінностей;
- складання Плану проведення обов'язкових та позапланових інвентаризацій, а також створення постійно діючих комісій:
 - 1) інвентаризаційної
 - 2) тарифікаційної
 - 3) з приймання в експлуатацію необоротних активів
 - 4) списання матеріальних цінностей;
- затверджені бюджетною установою форми первинних документів бухгалтерського обліку, щодо яких немає типових форм, наприклад,

- дорожні листи вантажного і легкового автомобіля, кошторис на відрядження, акт введення в експлуатацію необоротних активів тощо;
- графік складання та подання звітності (у додатках графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку із зазначенням відповідальних осіб);
- затвердження Положення про архів установи.

Деякі бюджетні установи вказують в наказі про облікову політику також інформацію про ліміти і нормативи витрачання палива, дезінфікуючих та миючих засобів, інших запасів, використовуваних нормативних документах. Така інформація не є обов'язковою, однак якщо бюджетна установа вважає за необхідне її призвести – цьому ніщо не заважає.

В наказі про облікову політику можуть бути включені і інші питання організації обліку, планування та контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетної установи.

При розробці другого розділу "Принципи і методи, які застосовуються при оцінці конкретної статті фінансової звітності" наказу про облікову політику можна орієнтуватися на вищезгаданий п. 1 розділу II НП(С)БОДС 101, згідно з яким в даному документі вказуються методи оцінки, обліку і процедур, які має застосовувати суб'єкт державного сектору, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

З позиції МФУ, одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до наказу про облікову політику включати недоцільно (п. 1.3 розділу 1 Наказу № 635) [31].

Наказ про облікову політику в частині методичних основ може мати розширену структуру у вигляді переліку альтернативних методів та процедур за відповідними напрямками обліку. Відповідно, можливе поєднання цих варіантів, тому що велика частина методичних прийомів та процедур є чітко регламентована наявними інструктивними матеріалами.

Облікова політика може враховувати галузеві особливості економічної діяльності бюджетної установи. Склад інформації, яка наводиться в даному розділі наказу про облікову політику, також визначає сама бюджетна установа. При цьому необхідно на основі типових інструкцій відібрати і вказати ті елементи бухгалтерського обліку, які допускають більше одного варіанту ведення обліку.

При відображенні методичних основ у наказі про облікову політику бюджетних установ можна виділити такі позиції, які наведені у таблиці 3.1.1.

Таблиця 3.1.1

Методичні елементи наказу про облікову політику бюджетних установ

№ з/п	Ділянка обліку	Характеристика ділянки обліку
1.	Облік доходів загального фонду	вказується перелік джерел, у розрізі яких здійснюється отримання коштів до загального фонду, визначаються субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до загального фонду, метод обліку доходів
2.	Облік доходів спеціального фонду	вказується перелік джерел, у розрізі яких здійснюється отримання коштів до спеціального фонду, визначаються субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до спеціального фонду, порядок утворення фондів за рахунок коштів спеціального фонду, метод обліку доходів
3.	Облік видатків	механізм здійснення і визначення видатків, адміністративні та нормативні обмеження, забезпечення реалізації принципу цільового призначення фінансового забезпечення інструментами бухгалтерського обліку, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття
4.	Облік грошових коштів на рахунках	визначаються грошові рахунки в установах банків чи/та органах казначейства із зазначенням їх номерів, кількості меморіальних ордерів щодо руху безготівкових грошових потоків
5.	Облік касових операцій	порядок обліку готівкових коштів у розрізі загального та спеціального фондів, особливості ведення касової книги щодо джерел покриття видатків, терміни звітування підзвітних осіб у межах установлених норм часу та адміністративна відповідальність за порушення цих норм тощо
6.	Облік необоротних активів	ідентифікація видів необоротних активів щодо вартісної оцінки, види оцінок необоротних активів, перелік, що входять до первісної вартості необоротних активів, порядок переоцінки необоротних активів, порядок обліку видатків на утримання

		необоротних матеріальних активів, порядок та умови списання необоротних активів
7.	Облік запасів	ідентифікація запасів, види оцінок запасів, що застосовуються, метод відпуску запасів у використання, порядок переоцінки
8.	Облік розрахунків зі заробітної плати та стипендій	схема посадових окладів, схема визначення розміру стипендій з урахуванням надбавок даної бюджетної установи, порядок та терміни нарахування заробітної плати та стипендій тощо
9.	Облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами	порядок обліку розрахунків у порядку планових платежів та їх термінів, порядок проведення тендерів, методика відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку операцій щодо забезпечення проведення тендерних торгів, визначення видатків через підзвітних осіб, визначення умов звітування осіб
10.	Облік витрат	перелік статей калькулювання послуг, виготовлення продукції, методи обліку витрат та калькулювання, порядок розподілу прямих і накладних витрат
11.	Облік результатів діяльності бюджетної установи	методика визначення результату господарської діяльності установи та її оцінки

В даному розділі також можна привести наступну інформацію:

- необоротні активи:
- 1) як враховується внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації: як окремий інвентарний об'єкт або у складі будівлі (п. 3.3 Положення № 611) [30];
- 2) як враховуються надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, які обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь): як самостійний інвентарний об'єкт або ж у складі будівлі або споруди (п. 3.4 Положення № 611);
- 3) як відображаються зовнішні прибудови до будівлі, які мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, які стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі): вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами або ж включаються у вартість будівлі (п. 3.4 Положення № 611);

- 4) який порядок обліку (спрощений, груповий або інший специфічний) застосовується для обліку інших необоротних матеріальних активів (п. 3.7 Положення № 611);
 - 5) у якому порядку проводиться індексація та переоцінка первісної (переоціненої) вартості груп необоротних активів (пп. 7.3, 7.4 Положення № 611);
- запаси:
- 1) методи вибуття запасів, що застосовуються при відпуску запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття: за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості (п. 6 розділу V Положення № 947) [29];
 - 2) порядок переоцінки запасів бюджетної установи (п. 1 розділу IV Положення № 947);
 - 3) порядок документального оформлення видачі запасів з місць відповідального зберігання (знаходження) згідно п. 8 розділу V Положення № 947;
 - 4) порядок визначення норм витрат палива і застосування коригуючих коефіцієнтів при його списанні тощо (п. 11 розділу V Положення № 947).

Якщо бюджетна установа вважає за необхідне навести будь-які інші елементи облікової політики, вони також зазначаються в наказі про облікову політику. Єдиних правил складання цього документа немає – тому, тут бюджетна установа вирішує все на свій розсуд.

Складає наказ про облікову політику головний бухгалтер бюджетної установи. Це прямо зазначено в п.п. 7 п. 13 Типового положення № 59 [44], згідно з яким головний бухгалтер подає керівникові бюджетної установи пропозиції щодо визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм

внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю за господарськими операціями.

Згідно п. 86 Типової інструкції № 1242 [45] проекти наказів (розпоряджень) з основної діяльності, адміністративно-господарських питань, до яких можна зарахувати і наказ про облікову політику, а також додатки до них візуються працівником, який створив документ, керівником структурного підрозділу, в якому його створено, керівником служби діловодства і іншими посадовими особами, яких стосується документ. Бажано також, щоб цей документ був завізований структурним підрозділом з юридичного забезпечення, що передбачено п. 88 Типової інструкції № 1242.

Наказ про облікову політику підписується керівником установи, а у разі його відсутності – посадовою особою, виконуючим його обов'язки.

Виходячи з п. 2 Методичних рекомендацій № 56 [24] наказ разом з додатками та розрахунками до нього подається на затвердження установі вищого рівня. Наказ про облікову політику набирає чинності з 1 січня і є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками установи.

При необхідності в даний наказ вносять зміни. Перевидавати щорічно наказ про облікову політику не потрібно. На думку МФУ, розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базовий на час діяльності установи, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції (п. 3.4 розділу III Методичних рекомендацій № 635, лист МФУ від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793).

Факт відсутності наказу про облікову політику може свідчити про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, за що на посадових осіб бюджетної установи може бути накладений адміністративний штраф за ст.

1642 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х., у розмірі від 136 до 255 грн.[7]

Дана побудова облікової політики та її дотримання дозволить належним чином вести бухгалтерський облік, досягати основної мети – контроль за збереженням державного майна та цільовим використанням бюджетних коштів, надавати якісно складену фінансову та статистичну звітність.

3.2 Порядок та умови зміни облікової політики

Керуючись принципом послідовності, бюджетні установи повинні постійно (із року в рік) застосовувати прийняту облікову політику. При цьому змінити облікову політику установа може у виняткових випадках, прямо встановлених НП(С)БОДС 125 та Методичних рекомендаціях № 11 [27]. Випадки, коли бюджетні установи можуть вносити зміни до облікової політики, визначені в п. 3 розд. III Методичних рекомендацій № 11.

Так, облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

- 1) змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Мова йде про ті зміни до НП(С)БОДС або прийняття нових стандартів бухгалтерського обліку, які вимагають доповнення чи зміни прийнятої в установі облікової політики.

Наприклад, у зв'язку зі змінами, унесеними наказом Мінфіну від 25.09.2015 р. № 840 до НП(С)БОДС 121[37], в обліковій політиці може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу. Така зміна вимог органу, що затверджує НП(С)БОДС, є підставою для внесення відповідних змін до облікової політики бюджетних установ.

- 2) зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Перегляд облікової політики за ініціативою самої установи можливий за умови обґрунтування, що такі зміни забезпечать достовірніше відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Наприклад, якщо установа змінює метод оцінки вибуття запасів із середньозваженої собівартості на метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), установі необхідно обґрунтувати таке рішення найбільш достовірним відображенням таких операцій у бухгалтерському обліку [63, 78].

Слід зазначити, що в розд. III НП(С)БОДС 125 [35] узагальнено вимоги до того, які події вважаються зміною облікової політики, а які такими не є. Ці випадки наведено в таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1

Приклади зміни/незміни облікової політики

Вважається зміною облікової політики	Не вважається зміною облікової політики
Перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку.	Прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи господарських операцій.
Зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.	Прийняття нової облікової політики для подій чи господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

За загальним правилом облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення (п. 4 розд. III НП(С)БОДС 125). Винятки стосуються випадків, коли суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо

визначити достовірно. У таких ситуаціях облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Варто зазначити, що в деяких випадках перегляду підлягає облікова оцінка. Така необхідність зміни облікової оцінки, що попередньо застосовувалась установою, може виникнути у випадках, визначених у п. 1 розд. II НП(С)БОДС 125, у разі якщо:

- змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка;
- отримана додаткова інформація чи настала певна подія.

При цьому перегляд облікової оцінки не потребує коригування фінансового результату попереднього періоду, оскільки стосується поточного та майбутніх періодів.

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї самої статті фінансової звітності, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

З огляду на це, необхідно чітко розмежовувати зміни в обліковій політиці та зміни в облікових оцінках. У разі якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, це розглядають і відображають як зміну облікових оцінок (п. 4 розд. II НП(С)БОДС 125).

Діюче законодавство (ані Закон № 996, ані НП(С)БОДС 125) не містить вимог щодо строків та періодичності внесення змін до облікової політики. Хоча, на думку МФУ, облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року. Але, на мою думку, змінювати облікову політику установа може в будь-який момент за наявності однієї з підстав, визначених у п. 3 розд. III Методичних рекомендацій № 11, а не тільки з 1 січня нового бюджетного року. Хоча, звичайно, найбільш зручним моментом для введення в дію змін до облікової політики є 1 січня.

За наявності будь-якої з підстав для зміни облікової політики бюджетні установи можуть вибрати один із варіантів внесення таких змін, а саме:

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

Кожна установа має право вибрати самостійно для себе свій варіант. Якщо зміни до облікової політики за обсягом охоплюють більшу її частину або суттєво впливають на зміст, такий документ доцільно затвердити в новій редакції [84].

Про зміни до наказу про облікову політику головний бухгалтер (керівник бухгалтерської служби) доводить до відома працівників бухгалтерської служби та керівників структурних підрозділів установи. Зазвичай копію наказу про облікову політику (у тому числі й будь-які зміни) передають до бухгалтерії бюджетної установи (бухгалтерської служби).

НП(С)БОДС 125 пропонує установам для відображення змін облікової політики в бухгалтерському обліку та звітності застосовувати такі два способи:

- 1) перспективний спосіб передбачає, що нова облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення. У такому випадку нові облікові вимоги застосовують починаючи з того періоду, на який припадають зміни в обліковій політиці. При цьому відсутня необхідність коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів, оскільки зміна облікової політики впливає тільки на фінансову звітність поточного та майбутнього періодів;
- 2) ретроспективний спосіб передбачає, що застосування зміненої облікової політики стосується подій та операцій таким чином, начебто така облікова політика застосовувалась завжди, а не з моменту її зміни.

У такому випадку вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

І лише у разі, якщо суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо визначити достовірно, облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Тобто жодні коригування сальдо на початок року не здійснюються.

Зміни в обліковій політиці підлягають обов'язковому розкриттю у примітках до фінансової звітності. Такі вимоги передбачено в п. 3 розд. IV НП(С)БОДС 125, а саме підлягають розкриттю:

- 1) причини та сутність зміни;
- 2) сума коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- 3) факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку.

Будь-які зміни до облікової політики, які установа вирішить унести, потребують погодження з головним розпорядником бюджетних коштів. Така вимога передбачена в п. 2 розд. I Методичних рекомендацій № 11. При цьому бюджетні установи – розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю установі – розпоряднику вищого рівня. У разі, якщо бюджетна установа має подвійну підпорядкованість, погодження таких змін здійснює той розпорядник бюджетних коштів, який затверджує кошторис.

Якщо зміни до облікової політики й досі не внесено то на практиці частіше за все застосовують такі варіанти:

- 1) якщо в установі застосовувались нові методи оцінки та обліку, але вони не були втілені у вигляді змін до наказу про облікову політику, то відповідні зміни вносять у той момент, коли про це згадали;
- 2) якщо зміни до наказу про облікову політику не були унесені та помилково установа застосовувала старі методи оцінки та обліку, то фактично установа припускалася помилок, порядок виправлення яких визначено в НП(С)БОДС 125.

Слід зауважити, що відповідальність за невиконання наказу про облікову політику передбачена ст. 1642 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-Х буде така ж, як і за порушення встановленого порядку бухгалтерського обліку, внесення недостовірних даних до фінансової звітності. За таке порушення накладають адміністративний штраф у розмірі від 136 до 255 грн. (при повторному порушенні протягом року – від 170 до 340 грн.).

3.3 Контроль за впровадженням та виконанням положень облікової політики установ ДСЕ

Контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання установою бюджетних коштів. Необхідність контролю в бюджетних установах у сучасних умовах зумовлюється такими обставинами:

- використовуючи наукову теорію, він виконує суспільну роль у забезпеченні практичними рекомендаціями розпорядників бюджетних коштів всіх рівнів;
- виявляючи диспропорції і негативні явища, контроль дає можливість усунути їх і запобігає повторенню, а також сприяє раціональній організації фінансово-господарських відносин і оптимальному

використанню бюджетних ресурсів;

- контроль у бюджетних установах має місце в діяльності всіх без виключення бюджетних установ та організаціях, кожного разу маючи на меті забезпечення ефективної та законної їх діяльності, протидію злочинним намірам посадових осіб, запобігання нецільовому або неефективному витрачання бюджетних коштів;
- через систему управління контроль впливає на успішне виконання планів економічного і соціального розвитку окремої бюджетної установи чи організації зокрема та бюджетної сфери взагалі, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання нецільових, неефективних витрат і збитків, забезпечення збереження державної власності та схоронності майна;
- контроль у бюджетних установах припускає систематичне спостереження за фінансовим станом окремої установи чи організації, якістю надаваних ними послуг, ефективністю використання бюджетних ресурсів, законністю витрачання бюджетних коштів тощо;
- за результатами контролю в бюджетних установах та організаціях розробляють заходи, що сприяють більш ефективному використанню бюджетних ресурсів та витрачання бюджетних коштів, дотриманню принципу соціальної справедливості в колективі бюджетної установи.

Таким чином, зміст контролю в бюджетних установах в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні діяльності цих установ та організацій у процесі виконання ними власних завдань та функцій відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання [68].

Основною метою контролю в бюджетних установах є забезпечення принципів законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів їх розпорядниками, що досягається через виконання певних завдань, наведених на рис. 3.3.1.

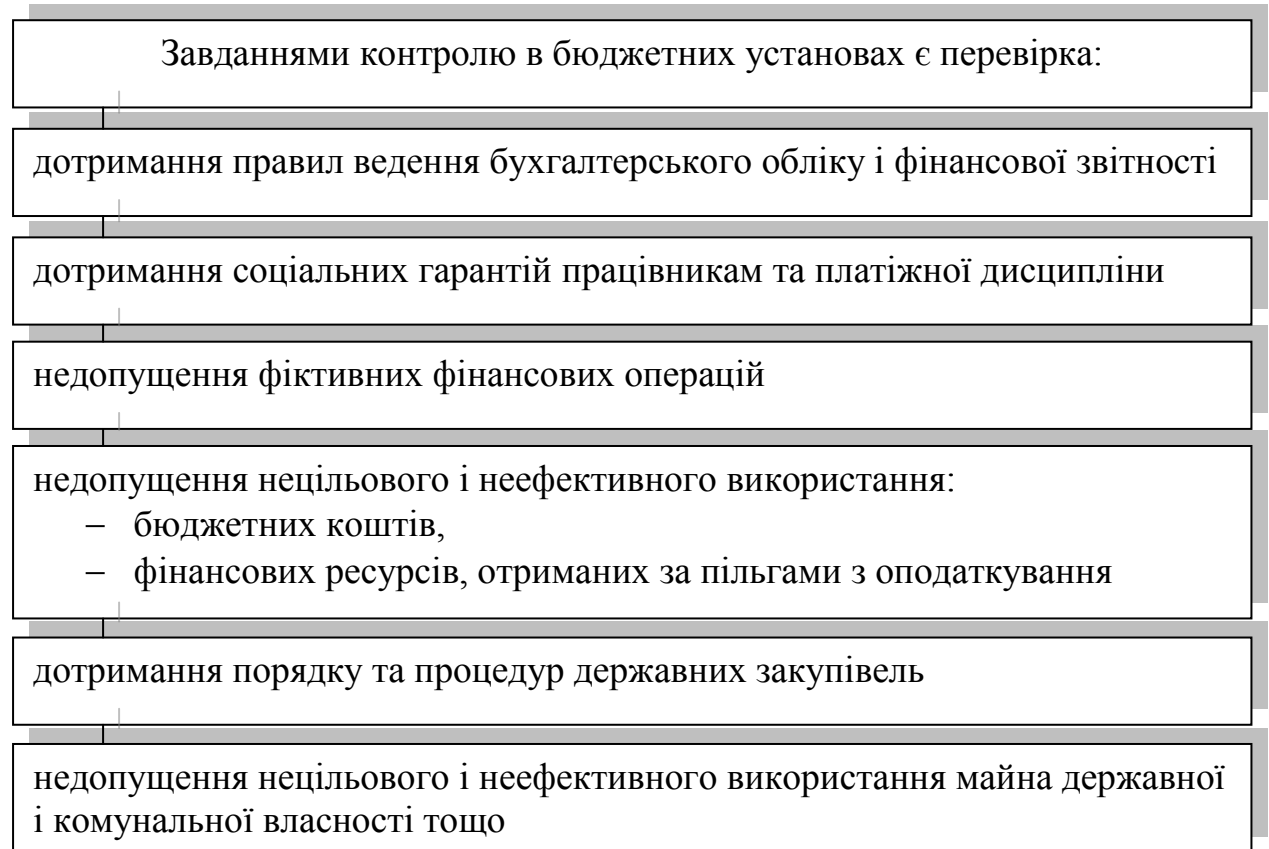


Рис. 3.3.1 Завдання контролю в бюджетних установах

Положення щодо обліку господарських операцій розробляється на тривалий термін (мінімум на рік), тож потребує уважного ставлення.

Орган контролю чи окрема контролююча особа, зокрема, вивчаючи зіставність фінансових даних, установи, одночасно перевіряє відображені в обліку дотримання ним принципу незмінності методології окремих господарських операцій і оцінювання майна в обліку. Ознайомлення з діяльністю установи контролер починає з вивчення його облікової політики. Це дає змогу швидко визначити особливості обліку бюджетної установи, скласти точний план перевірки з урахуванням його специфіки діяльності і фінансового стану.

Саме тому перевірці підлягає облікова політика установи як система способів і прийомів організації та ведення обліку в конкретній установі. Її закріплюють відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін. Інакше кажучи, це порядок здійснення первинного спостереження,

вартісного вимірювання, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів діяльності установи або реалізація методу бухгалтерського обліку.

Мета аудиту і ревізії облікової політики установи – встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам.

Об'єктом вивчення є всі внутрішні документи, що визначають питання організації і ведення бухгалтерського обліку в установі.

Завдання аудиту і ревізії облікової політики наведені на рис. 3.3.2.

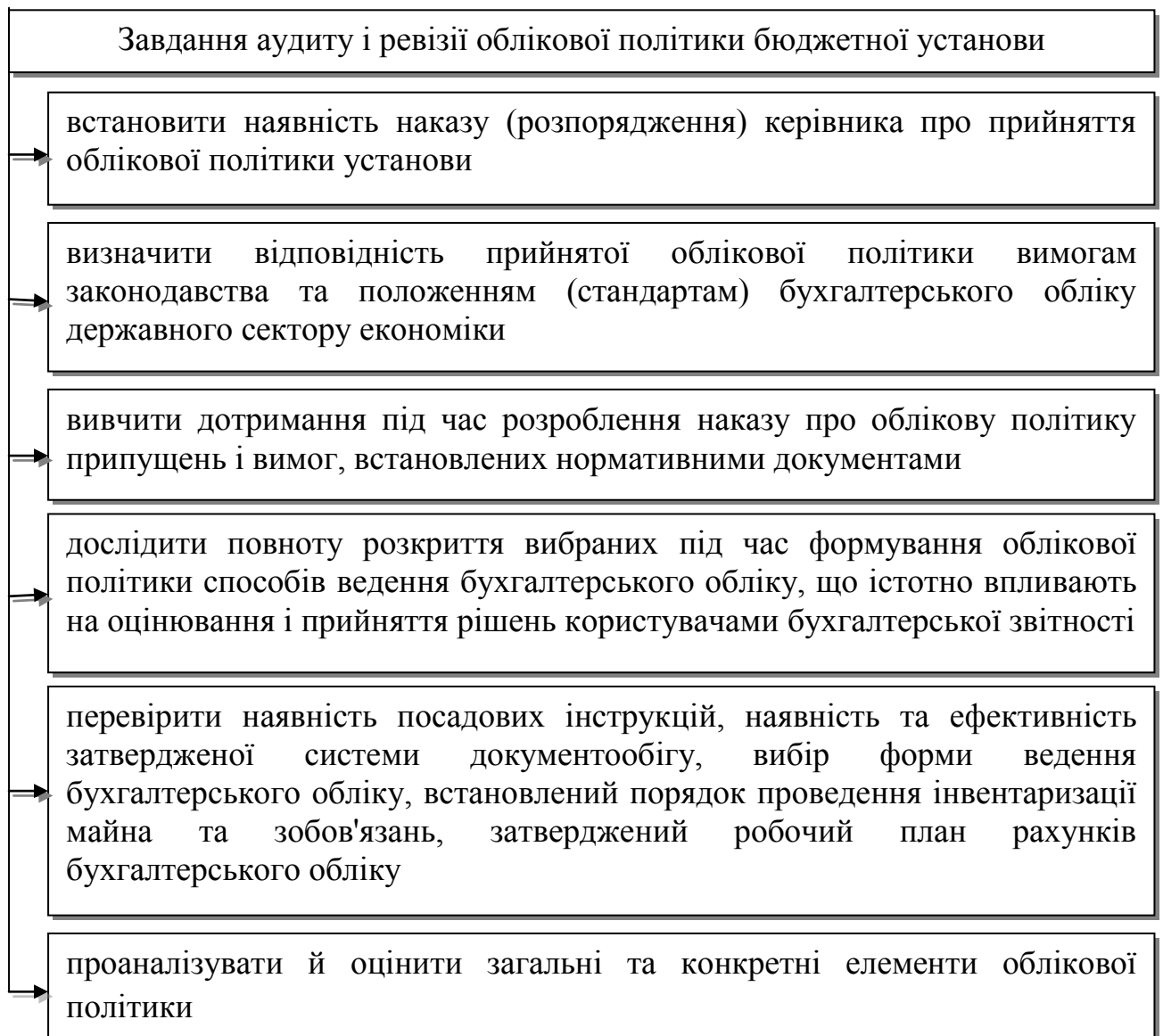


Рис. 3.3.2 Завдання аудиту і ревізії облікової політики

Отже, досліджуючи облікову політику, контролюючий суб'єкт повинен з'ясувати такі питання:

- чи дотримується порядок оформлення наказу про облікову політику, чи наявні в установі необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з наказом про облікову політику;
- термін фактичного введення в дію наказу про облікову політику (з 1 січня нового фінансового року);
- повне розкриття встановлених способів ведення бухгалтерського обліку, які істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачів бухгалтерської звітності (наприклад, оцінювання і спосіб нарахування амортизації на основні засоби, нематеріальні активи, критерії віднесення об'єктів до основних засобів і нематеріальних активів);
- дотримання методики ведення обліку;
- визначити, за допомогою якої форми ведеться облік, чи передбачена вона в наказі про облікову політику, акцентувати увагу на особливостях, пов'язаних з цим (меморіальна, журнальна, автоматизована, спрощена форма обліку);
- чи оформлені всі операції первинними документами і чи містяться в них обов'язкові реквізити (назва документа; дата його складання; назва організації, від імені якої складено документ; зміст організації; вимірники господарської операції в натуральному і грошовому вираженні; назва посадових осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильності її оформлення, особисті підписи вказаних осіб);
- чи здійснюється в установі інвентаризація майна і зобов'язань та як часто, чи затверджує керівник установи порядок і терміни її проведення (за винятком випадків обов'язкової інвентаризації).

Окрім питань, що стосуються методики обліку, необхідно встановити і відповідність питань щодо організації роботи облікової служби. Зокрема:

- чи затвердив керівник установи: робочий план рахунків, форми первинних документів, порядок проведення інвентаризації, правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, порядок контролю за господарськими операціями;
- наскільки ефективний облік в установі, як вирішено питання на складних ділянках облікової роботи, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються, щоб не допустити дублювання даних;
- як організовано облікову роботу в установі: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами;
- чи правильно розподілено обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблено для них посадові інструкції, що визначають їхні обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи;
- чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку, чи перевіряється під час інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок.

Крім цього, встановлюють, чи є облік дієвим, оперативним, чи допомагають облікові дані керівництву вирішити завдання, поставлені безпосередньо і швидко, чи своєчасно надаються потрібні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо [76].

Враховуючи всі перелічені вище критерії, варто зазначити, що вкрай необхідною є перевірка органами контролю достовірності й правильності

ведення облікової політики в установі, щоб запобігти недолікам та зловживанням під час ведення обліку.

Вітчизняне законодавство передбачає відповідальність за невиконання наказу про облікову політику. Тому зі змістом наказу про облікову політику потрібно ознайомити всіх працівників установи, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа на працівника покладається відповідальність, передбачена внутрішніми правилами установи. Крім того, недостовірне відображення подій впливає на показники фінансової звітності установи, а це означає внесення до неї неправдивих даних. За таке порушення стаття 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачає відповідальність – накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (сьогодні – від 136,00 до 255,00 грн.).

Ефективне функціонування системи облікової політики установи неможливе без дотримання певних принципів її побудови. Однак за сучасних умов господарювання облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління – планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування.

Тому, створюючи систему облікової політики установи, слід дотримуватися не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових (системності, комплексності, наукової обґрунтованості, ефективності, плановірності, динамізму, сумісності особистих, регіональних і державних інтересів тощо).

Висновки до розділу 3

Під час формування облікової політики бюджетної установи, як сукупності принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності, потрібно розділяти такі напрямки як організація обліку та методичні основи бухгалтерського обліку.

Основним документом, який регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є наказ про облікову політику бюджетної установи. Розробляти наказ про облікову політику слід вищим розпорядником та доводити його до підлеглих установ, як основного внутрішнього документу з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника.

Наказ про облікову політику бюджетної установи може містити наступні розділи:

- Розділ I. Порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи;
- Розділ II. Принципи і методи, які застосовуються при оцінці конкретної статті фінансової звітності.

Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо: змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Будь-які зміни до облікової політики, які установа вирішить унести, потребують погодження з головним розпорядником бюджетних коштів.

Контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання установою бюджетних коштів.

Мета аудиту і ревізії облікової політики установи – встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Реформування державного сектора в Україні має стратегічний характер, оскільки здійснюється на тлі зміни суспільного ладу та політичної системи, що вимагає створення принципово нової системи державного управління.
2. Удосконалення державного сектора економіки України необхідне і можливе шляхом: вироблення концепції формування структури державного сектора економіки; прийняття низки законів, передусім Закону України "Про державний сектор економіки України", Закону України "Про Фонд державного майна України" тощо; узгодження функцій і завдань державного сектора з його потенціалом у зв'язку з неузгодженістю між намаганнями держави жити за європейськими стандартами та можливостями економіки; підвищення гнучкості державного сектора та наближення його до проблем людини шляхом забезпечення широкого публічного обговорення головних напрямів і пріоритетів політики; посилення заходів, спрямованих на боротьбу з корупцією в державних структурах; створення сприятливих умов для його подальшого розвитку з урахуванням потреб окремих регіонів, галузей і підприємств, важливості того чи іншого об'єкта для економіки країни.
3. Сьогодні важливо переосмислити роль облікової політики у процесі управління ДСЕ. Управлінська спрямованість бюджетної установи, як суб'єкта державного сектору економіки, дасть змогу повною мірою впливати на процеси господарювання. Формування облікової політики бюджетних установ можна розглядати як напрям підвищення ефективності їх функціонування. Облікова політика, як елемент управління установою, дає змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи,

- здійснювати і контролювати цільове використання засобів відповідно до затвердженого кошторису.
4. На основі правильно сформованої облікової політики є змога виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності та використання коштів як бюджетних (загального фонду), так і спеціального фонду.
 5. Облікова політика є також дієвим інструментом системи внутрішнього контролю, а наказ про облікову політику – складовою частиною сфери контролю бюджетних установ.
 6. Формування облікової політики є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади. При здійсненні цього процесу потрібно чітко окреслити сферу дії облікової політики.
 7. Формування облікової політики бюджетної установи пропонується проводити в чотири етапи: обґрунтування необхідності формування облікової політики бюджетними установами; розробка проекту наказу про облікову політику; відображення взаємозв'язку облікової політики бюджетних установ із автоматизацією облікового процесу в наказі про облікову політику; узгодження облікової політики установ-розпорядників бюджетних коштів вищого рівня із обліковою політикою підпорядкованих їм установ.
 8. В даній магістерській роботі було запропоновано додати до методології формування облікової політики ще один, п'ятий етап, – контроль за процесом формування, організації та дотримання управлінським персоналом обраної облікової політики (попередньо їх було сформовано 4).
 9. Основними елементами, які слід урахувати під час формування облікової політики бюджетної установи відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єктів ДСЕ є: введення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків); одиниця бухгалтерського обліку

запасів суб'єкта ДСЕ; метод оцінки запасів при їх вибутті; порядок аналітичного обліку та оформлення руху запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку транспортно-заготівельних витрат; порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат; типові строки корисного використання груп основних засобів; типові строки корисного використання нематеріальних активів; кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності.

10. Основним документом, який регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є наказ про облікову політику бюджетної установи. Розробляти наказ про облікову політику слід вищим розпорядником та доводити його до підлеглих установ, як основного внутрішнього документу з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника.
11. Наказ про облікову політику бюджетної установи може містити наступні розділи: Розділ I. Порядок організації бухгалтерського обліку бюджетної установи; Розділ II. Принципи і методи, які застосовуються при оцінці конкретної статті фінансової звітності.
12. Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо: змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Будь-які зміни до облікової політики, які установа вирішить унести, потребують погодження з головним розпорядником бюджетних коштів.
13. Зміст контролю в бюджетних установах в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні діяльності цих установ та організацій у процесі виконання ними

власних завдань та функцій відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.

14. Вивчаючи бухгалтерський облік у бюджетних установах, його особливості, відмінності від обліку інших суб'єктів господарської діяльності, важливим є врахування досвіду регламентації обліку зарубіжних країн. Необхідно більш виважено відноситись до впровадження стандартів обліку для бюджетних установ, зокрема і відносно основних моментів формування облікової політики цих установ, з метою чіткого регламентування цієї ділянки обліку.
15. Серед перспективних напрямків подальших досліджень можна виділити проблеми методології ведення обліку з огляду на нагальну необхідність реформування системи обліку бюджетних установ, наближення до міжнародних стандартів та їх врегулювання в рамках бюджетного кодексу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.
2. Атамас П. Управлінський облік: Навчальний посібник / П. Атамас; Дніпропетровський ун-т економіки та права. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 439 с.
3. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях. – К. Центр навчальної літератури, 2003. – 284с.
4. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 27-29.
5. Бюджетний кодекс України: Закон України від 7 жовтня 2010 року № 2592-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
6. Германчук П.К. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. – Київ: НВП "АВТ", 2004. – 528с.
7. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
8. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 250 с.
9. Длугопольський О. В. Теорія економіки державного сектора : навчальний посібник / О. В. Длугопольський. – К. : "ВД "Професіонал", 2007. – 592 с.
10. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р., № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

11. Камышанская М. А. Экономическое состояние государственного сектора экономики Украины / М.А. Камышанская // Экономика Крыма. – 2002. – № 4. – С. 32–36.
12. Канева Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. – К.: Книга, 2004. – 180с.
13. Катрушин Б.М. Реформування державного сектора економіки // "Державне управління в умовах інтеграції України в Європейський Союз": Матеріали наук.-практ. конф. за міжнародною участю. – К.: Вид-во УАДУ, 2005. – С.284-285.
14. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/80731-10>
15. Корецький М. Х. Управлінський облік: Навчальний посібник для студ. вищ. навч. закладів/ М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек; Мін-во освіти і науки України, Гуманітарний ун-т. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 294 с.
16. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – Київ: КНЕУ, 2001. – 334 с.
17. Кузьменко Л.М., Дорофєєва Г.А. Аналіз регіональних особливостей державного сектора промисловості України // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Регіональна політика: досвід Європейського Союзу та його адаптація до умов України. – Л.: ІРД НАН України. – 2005. – Вип.5, ч.1. – С.271-280.
18. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2 (9). – С. 98-109. – Режим доступу: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13lmrpbo.pdf>.

19. Лучко М.Р. Облік комерційної діяльності : підручник / М.Р. Лучко, О.В. Адамик. – Тернопіль : Вид-во "Карт-бланш", 2005. – 441 с.
20. Майстер А.В. Теоретичні підходи до визначення сутності державного сектору економіки та його. [Електронний ресурс] / А.В. Майстер // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3195>
21. Матвеева В. Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение: монографія / В. Матвеева. – 2-е изд., перераб. и доп.. – Х.: Фактор, 2002. – 650 с.
22. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. Бухгалтерський облік бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
23. МСБОДС 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс]: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
24. Наказ від 28 січня 2009 року № 56 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в бюджетних установах (організаціях)" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN45014.html
25. Наказ Державного Казначейства України від 18.12.2000р. № 130 "Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>
26. Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000р № 68 " Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>

27. Наказ Міністерства фінансів від 23.01.2015 № 11 "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=407392&cat_id=407391
28. Наказ Міністерства Фінансів України від 07.02.2013р. № 73 "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
29. Наказ Міністерства Фінансів України від 14.11.2013 р. № 947 " Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2063-13>
30. Наказ Міністерства Фінансів України від 26.06.2013р. № 611 "План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>
31. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. № 635 "Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search.
32. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013р. № 1203 " Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
33. Наказ Президента України від 25.12.2001р. № 1251/2001 "Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у

- бюджетній сфері".[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>
34. Наказом Міністерства Фінансів України від 28.12.2009р. № 1541 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності".[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок" [Електронний ресурс]: Національне положення від 24.10.2010 р. № 1629. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-117>.
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси" [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби" [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.10.2010р. № 1202. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи", [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.11.10р. № 1202. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>
39. Облікова політика підприємства //Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31– 3400 – 10 – 5/27793. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=58984&cat_id

- 40.Олексенко М.В. Поліпшення формування облікової політики як удосконалення обліку у бюджетних установах / М.В. Олексенко // Вісник менеджменту і бізнесу. – 2009. – № 4(8). – С.126-129.
- 41.Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв'язання / І.З. Адамова, М.С. Грінчук, Д.Г. Бринзила. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_1/NV-2009-V1_35.pdf.
42. Панкевич, Л. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посібник / Л.В. Панкевич, М.А. Зварич, Р.С. Бойко, Л.М. Лучечко. - Львів : Аверс, 2002. - 316 с
- 43.Писарчук О.В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / О.В. Писарчук // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2010. – №18(II). – С.189-195.
- 44.Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59 "Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи".[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
- 45.Постанова Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1242 "Про затвердження Типової інструкції з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади".[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1242-2011-%D0%BF>
- 46.Пушкар М. Вимоги до формування облікової політики / М. Пушкар // Становлення облікової політики в Україні: тези доп. Всеукр. наук. конф. 18-19 травня 2007 р. – Тернопіль: Економ. думка, 2007 – С. 181-182.
47. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р "Про Стратегію розвитку системи управління державними

- фінансами". [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>
- 48.Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ 2006. – 243 с.
 - 49.Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Збірник наукових праць ЛДТУ. – Луцьк, 2009. – Вип. 6 (24). Ч. 1. – С. 65-77.
 - 50.Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 380с.
 - 51.Свірко С.В., Фіреп Д.О. Застосування НП(С)БОДС. Практичний посібник. – К.: ТОВ "Всеукраїнський інститут права і оцінки", 2012. – 314 с.
 - 52.Стефанюк І. Про національну облікову політику України [текст] / І. Стефанюк, Л. Ловінська // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 22–29.
 - 53.Стефанюк І. Про облікову політику підприємства [текст] / І. Стефанюк. – 2004. – № 3. – С. 18–25.
 - 54.Стігліц Дж. Економіка державного сектору: Пер. з англ. – К.: Основи, 2008. – 854 с.
 - 55.Сушко Н.І., Гізатуліна Л.В., Куценко О.П. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі. У 3 ч. / За загальною редакцією Кужельного М.В. – Ч.3. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України: Навчальний посібник – Київ.: Аграрна наука, 2009. – 328с.
 - 56.Хміль І.Р. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / І.Р. Хміль, В.Є. Швець. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_9/277_Chm.pdf.

57. Яковишина Н. А. Сутність та проблеми становлення облікової політики в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Н. А. Яковишина, Л. І. Дмитришина // Наукова інтернет-конференція "Науковий простір Європи – 2010". – Режим доступу до наукової інтернет-конференції: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62476.doc.htm
58. Янчук Г.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В. Янчук, І.О. Постоюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_DN_2012/Economics/7_106692.doc.htm.
59. Ярема О.Р. Вплив державного сектору на зростання національної економіки / О. Р. Ярема // Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика, м. Львів 20-21 трав. 2016 р. – Л. : 2016. – С. 9-14.
60. Ярема О.Р. Оцінка ефективності управління державним сектором / О.Р. Ярема // Глобальні аспекти світового господарства та міжнародних відносин в умовах нестабільності. – Ченстохово, 2016. – С. 212-221.
61. Яцишин С. Р. Облікова політика : навч. посібник / С. Р. Яцишин // Тернопіль: МП "ТАЙП", 2010р. – 126 с.
62. Яцишин С.Р. Аспекти формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали Міжнародної науково практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (2 грудня 2011 р.). – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2011. – С. 574-575. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/en_oif/2011_8_4/63.pdf
63. Яцишин С.Р. Аспекти формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8 (29). Ч. 4. – Луцьк, 2012. – С. 491-498.

64. Яцишин С.Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства / С. Яцишин // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 6, 2015. Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4137>.
65. Яцишин С.Р. Етапи формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Збірник тез наукових доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції "Фінансово-податкові механізми активізації підприємництва" / 10-11 листопада 2011 р. Т. 2. – Львів : ЛДФА, 2011. – С. 301-304.
66. Яцишин С.Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / С.Р. Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 28-29 листопада 2014 року / ГО "Львівська економічна фундація". – Львів : ЛЕФ, 2014. – Ч.3. – С.115-118.
67. Яцишин С.Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164.
68. Яцишин С.Р. Контроль за впровадженням та виконанням облікової політики / С. Яцишин // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матеріали VI Міжнародної науково - практичної конференції. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 556-559.
69. Яцишин С.Р. Методи бухгалтерського обліку як прийоми облікової політики / С. Яцишин // Економіка і управління: виклики та перспективи : збірник матеріалів міжнародної науково-практичної

- інтернет-конференції 04-05 лютого 2013 р., Дніпропетровськ. – Дніпропетровськ : "Герда", 2013. – С. 368-371.
70. Яцишин С.Р. Наслідки змін облікової політики щодо її аспектів формування / С. Яцишин // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2012. – Вип. 11. – Частина 3. – С. 264-267.
71. Яцишин С.Р. Необхідність формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні. Тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу "Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах світової економічної кризи" (15 квітня 2009р.). – Тернопіль, 2009. – С. 86-89.
72. Яцишин С.Р. Нормативне регулювання питань необхідності формування облікової політики / С. Яцишин // Збірник тез міжнародної науково-практичної конференції "Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України" / 27-28 жовтня 2011 р. – Тернопіль, 2011. – С. 343-346.
73. Яцишин С.Р. Об'єктивна необхідність та нормативно правове забезпечення облікової політики підприємства в ринкових умовах господарювання / С. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції "Облік і контроль у контексті євроінтеграції" 14-15 квітня 2009р. – Тернопіль, 2009. – С. 30-34.
74. Яцишин С.Р. Облікова політика підприємства: порядок документального оформлення / С.Р. Яцишин // Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції "Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів

- у світовій економіці" (26-28 квітня 2010р.). – Ужгород : УжНУ, 2010. – С. 375-378.
75. Яцишин С.Р. Облікова політика: теоретичні аспекти формування / С.Р. Яцишин // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи : Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, м. Вінниця, 10 квітня 2012 р., Том II. – Тернопіль: Крок, 2012. – С. 171-175.
76. Яцишин С.Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С. Яцишин // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2011. Випуск 36. Серія економічна. – С. 462-465.
77. Яцишин С.Р. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Збірник доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених "Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації" Ч.2. Тернопіль, 2008. – С. 466-468.
78. Яцишин С.Р. Основні аспекти визначення облікової політики / С. Яцишин // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівці" (28-29 жовтня 2010р.). Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Х. : ХДУХТ, 2010. – С. 160-162.
79. Яцишин С.Р. Оцінка та переоцінка запасів бюджетних установ в умовах сьогодення / С.Р. Яцишин // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту : стан, проблеми та перспективи розвитку : матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції, 16-17 травня 2014 р. / Львів : ЛКА, 2014. – С. 148-152.
80. Яцишин С.Р. Принципи, що використовуються при формуванні облікової політики / С. Яцишин // Методологічні проблеми та шляхи удосконалення систем обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні. Тези

- доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу "Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах світової економічної кризи" – Тернопіль : 2010. – С. 126-132.
81. Яцишин С.Р. Рівні реалізації облікової політики / С.Р. Яцишин // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ "Всеукраїнський інститут права і оцінки", 2013. – С. 220-225.
82. Яцишин С.Р. Складові елементи облікової політики підприємства / С.Р. Яцишин // Матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції "Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика" (26-27 травня 2010р.). – Луцьк: РВВ Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2010. – С. 455-458.
83. Яцишин С.Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави / С.Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С.181-182.
84. Яцишин С.Р. Теоретичні аспекти та нормативні вимоги щодо зміни облікової політики підприємства / С.Р. Яцишин // Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України : Матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 11-12 грудня 2012 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. Ч.1. – Тернопіль : Крок, 2012. – С. 183-186.