ISSN (Print) 2307-6968, ISSN (Online) 2663-2209
Вчені записки Університету «КРОК» №3 (71), 2023

УДК 657.37:334.724.6
DOI: 10.31732/2663-2209-2022-71-85-91

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ НЕФІНАНСОВИМИ АКТИВАМИ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

***Олена Цятковська*[1]**

[1]*К.е.н, доцент, доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна, e-mail: tsiatkovska.elena@kneu.edu.ua, ORCID: https://orcid.org/0000-0001-8825-9778*

ACCOUNTING POLICY AS A TOOL FOR MANAGEMENT OF NON-FINANCIAL ASSETS OF STATE INSTITUTIONS

***Olena Tsiatkovska*[1]**

[1]*Ph.D. (in Economics), Associate professor, Department of Tax Management and Financial Monitoring, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, e-mail: tsiatkovska.elena@kneu.edu.ua, ORCID: https://orcid.org/0000-0001-8825-9778*

Анотація. *У статті розглянуто облікову політику, як один із елементів організації бухгалтерського обліку в державних установах, а також взаємозв'язок формування облікової політики з основними елементами та ефективністю управління цілісною системою бухгалтерського обліку нефінансових активів державних установ. Метою даної статті є дослідження облікової політики, як основного елементу організації бухгалтерського обліку в державних установах, а також інструменту ефективного управління цілісною системою бухгалтерського обліку нефінансових активів державних установ. Досліджено та проаналізовану економічну сутність облікової політики відповідно до наукових та нормативно-правових джерел. Встановлено, що облікова політика є одним з важливих документів кожної установи в якому визначено основні методи, способи та прийоми ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Сформовано та обґрунтовано комплексний підхід до формування облікової політики щодо нефінансових активів державних установ, який передбачає аналіз основних факторів, які впливають на формування облікової політики з визначенням їх особливостей та впливу на діяльність установи. Оскільки облікова політика та обґрунтованість застосування методів, способів та прийомів під час ведення бухгалтерського обліку має значний вплив на ефективність функціонування установи державного сектору. Облікова політика державних установ формується під впливом різних факторів як зовнішніх, так і внутрішніх, які і формують організаційно-інформаційне забезпечення. Обґрунтувати вибір оптимальної моделі формування облікової політики щодо нефінансових активів державних установ з урахуванням внутрішніх, зовнішніх, загальних та спеціальних факторів організаційно-інформаційного забезпечення, що забезпечить сформувати ефективну та цілісну систему бухгалтерського обліку нефінансових активів.*

Ключові слова: *бухгалтерський облік, облікова політика, нефінансові активи, державна установа, організація бухгалтерського обліку*

Формули:0; рис.: 2; табл.: 0; бібл.: 16

Abstract. *The article examines the accounting policy as one of the elements of the organization of accounting in state institutions, as well as the relationship between the formation of the accounting policy and the main elements and effectiveness of the management of the integral accounting system of non-financial assets of state institutions. The purpose of this article is to study the accounting policy, as the main element of the organization of accounting in state institutions, as well as the relationship between the formation of accounting policy and the effectiveness of managing the integral system of accounting of non-financial assets of state institutions. The economic essence of the accounting policy was studied and analyzed in accordance with scientific and legal sources. It has been established that the accounting policy is one of the important documents of each institution, which defines the main methods, methods and techniques of accounting and reporting. A comprehensive approach to the formation of accounting policy regarding non-financial assets of state institutions has been formed and substantiated, which involves the analysis of the main factors that influence the formation of accounting policy with the determination of their features and impact on the institution's activities. Since the accounting policy and the validity of the application of methods, methods and techniques during accounting has a significant impact on the effectiveness of the functioning of the public sector institution. The accounting policy of state institutions is formed under the influence of various factors, both external and internal, which form organizational and information support. To substantiate the choice of the optimal model of accounting policy formation regarding non-financial assets of state institutions, taking into account internal, external, general and special factors of*

organizational and information support, which will ensure the formation of an effective and integrated accounting system of non-financial assets.

Keywords: *accounting, accounting policy, non-financial assets, government institution, organization of accounting.*

Formulas: 0; fig.: 2; tabl.: 0; bibl.: 16

Постановка проблеми. Облікова політика є невід'ємною складовою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від сектору економіки та особливостей функціонування. Оскільки облікова політика є важливим внутрішнім нормативним документом у якому розкриваються особливості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. На формування облікової політики в кожній установі загалом впливає значна кількість факторів, які безпосередньо впливають на організацію бухгалтерського обліку в державній установі. Крім того, саме формування облікової політики щодо нефінансових активів в свою чергу залежить від значної кількості спеціальних факторів. Саме тому, проблема щодо формування облікової політики щодо нефінансових активів потребує ґрунтовного дослідження з визначенням економічної сутності, виокремленням особливостей формування та розробки рекомендацій з формування моделі облікової політики щодо нефінансових активів у державних установах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікової політики, як предмета наукового дослідження неодноразово порушувалося серед вітчизняних та закордонних вчених. Зокрема у наукових доробках Батієвич, Д., Садовська, І., Кулинич, М. [5], Бутинця Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевської І.Л. [6], Дерія В.А. [7], Житнього П.Є.[8], Кубік В.Д., Обнявко О.В. [9], Кулика В.А. [10], Лоханова Н.О. [11], Оліховського В.Я.[13], Партина Г.О. і Загороднього А.Г. []14, Пушкаря М.С.[16], та ін.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є дослідження облікової політики, як основного елементу організації бухгалтерського обліку в державних установах, а також взаємозв'язку формування облікової політики з основними елементами та ефективності управління цілісної системи бухгалтерського обліку нефінансових активів державних установ. Крім того, систематизувати комплексний підхід до формування облікової політики щодо нефінансових активів державних установ, який передбачає аналіз основних факторів, які впливають на формування облікової політики з визначенням їх особливостей та впливу на діяльність установи, а також обґрунтувати вибір оптимального алгоритму формування облікової політики щодо нефінансових активів державних установ, що забезпечить сформувати ефективну та цілісну систему бухгалтерського обліку нефінансових активів.

Викладення основних матеріалів дослідження. Облікова політика суб'єктами державного сектору формується самостійно на основі НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі, та за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [12].

Основоположне визначення поняття «облікова політика» наведено в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме, як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [15]. Саме це визначення є універсальним для всіх суб'єктів господарювання, але у фінансово-господарській діяльності та при формуванні організації бухгалтерського обліку державні установи мають певні специфічні особливості, які необхідно враховувати при її формуванні. У

нормативно-правових документах, які регулюють питання бухгалтерського обліку в державних установах, а саме в НП(С)БОДС, наведено аналогічне визначення досліджуваного поняття, як і у ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Проте, необхідно визначити сутність облікової політики, як одного з елементів організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Саме організація бухгалтерського обліку є середовищем у якому та під впливом якого формується облікова політика установи. Тобто організація бухгалтерського обліку є ширшим поняттям ніж облікова політика установи. Саме від раціонально побудованої організації бухгалтерського обліку залежить ефективність ведення бухгалтерського обліку та результативність діяльності установи під впливом відповідних управлінських рішень.

Крім того, саме визначення економічної сутності цього питання неодноразово було предметом дослідження науковців. Зокрема, Кулик В.А. у своїх наукових дослідження встановила, що облікова політика підприємства – це система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності [10, с.54].

Наголошуючи на важливості та безумовного дотримання облікової політики слушно відзначає Пушкар М.С., що облікова політика - це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [16, с. 10].

П.Є. Житний облікову політику обумовлює саме сукупністю способів ведення бухгалтерського обліку, тобто облікова система – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про фінансово-майновий стан підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ підприємств» [8].

З позиції податкового планування В. Оліховський розглядає облікову політику, а також, як важливий інструмент управління величиною податків, що сплачуються підприємством [13]. А Партин Г.О. і Загородній А.Г. розглядають облікову політику, як елемент фінансового менеджменту [14].

Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. відзначають, що облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей) [6, с. 10].

Облікову політику Дерій В.А. пропонує розуміти, як офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [7, с. 10].

Отже, в результаті аналізу наукових трактувань сутності поняття «облікова політика» можна стверджувати, що це є одним важливих документів кожної установи в якому визначено основні методи, способи та прийоми ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Тобто організація бухгалтерського обліку в державних установах формується під впливом різних факторів як зовнішніх, так і внутрішніх, але з урахуванням загальних та спеціальних особливостей функціонування установи.

Система бухгалтерського обліку та особливості її формування залежать від середовища в якому функціонують державні установи. Саме тому на формування моделі організації бухгалтерського обліку мають прямий вплив різні фактори, які мають як

обов'язковий характер, так і рекомендаційний або декількохваріантний.

Кулик В.А. виділяє два основних елементи організації системи бухгалтерського обліку, а саме організацію праці облікового персоналу та організацію облікового процесу [10, с.87].

Погоджуючись із позицією Кулик В.А. щодо визначення основних елементів організації бухгалтерського обліку, доцільно відзначити, що ключовим елементом для організації бухгалтерського обліку є належним чином сформована та застосована на практиці облікова політика державної установи. Взаємозвязок організації бухгалтерського обліку та облікової політики показано на рис.1.

Рис.1. Взаємозв'язок організації бухгалтерського обліку та облікової політики державної установи

Джерело: сформовано автором

Оскільки облікова політика є одним із ключових елементів організації бухгалтерського обліку в державних установах, то до процесу її формування та застосування на практиці необхідно відноситися відповідально. Від тих методів, способів та прийомів, які визначено в обліковій політиці і які послідовно застосовуються суб'єктом державного сектору при відображенні на субрахунках бухгалтерського обліку інформації про господарські операції та узагальнення їх у звітності залежить не тільки ефективність прийняття управлінських рішень, але і раціональність використання та управління державними фінансами.

Саме питання щодо відображення у бухгалтерському обліку нефінансових активів доцільно прописувати та визначати в обліковій політиці. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, то визначено, що 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. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [12].

Структура фрагменту облікової політики щодо нефінансових активів подано на рис.2. Зокрема визначено основні складові облікової політики у розрізі елементів за кожним напрямом.

Відповідно така уніфікована модель облікової політики будь-якої державної установи забезпечить сформувати розпорядчий документ про облікову політики з урахуванням найважливіших складових, які мають бути відображені в обліковій політиці. Звичайно, що кожна установа самостійно визначатиме альтернативі, які застосовуватиме у практичній діяльності.

Серед основних складових уніфікованої моделі облікової політики щодо нефінансових активів запропоновано виділяти такі напрями, як елементи облікової політики щодо основних засобів, який узагальнюватиме інформацію про основні методи, способи та прийоми відображення інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Також окремо запропоновано виділяти елементи облікової політики щодо інвестиційної нерухомості, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів та нестворених нефінансових активів.

За результатами дослідження основних елементів облікової політики та альтернатив вибору тільки за напрямом нефінансових активів, можна стверджувати, що саме для державного сектору вкрай складно напрацювати та рекомендувати єдиний алгоритм складання облікової політики. Проблемність даного питання полягає в тому, що установи державного сектору за своїм функціональним призначенням та сферою діяльності дуже різновекторні. Застосовувати єдиний підхід для всіх державних установ та поєднувати їх в єдину систему буде неефективно. Саме тому доцільно кожній установі з урахуванням власних потреб та особливостей діяльності формувати облікову політику, але враховувати рекомендації головних розпорядників.

Висновки. Досліджуючи проблему щодо формування облікової політики в державних установах визначено сутність поняття «облікова політика», як один з важливих документів кожної установи в якому визначено основні методи, способи та прийоми ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, що дало можливість дослідити взаємозв’язок організації бухгалтерського обліку та облікової політики з метою обґрунтування необхідності комплексного формування системи бухгалтерського обліку нефінансових активів.

За результатами дослідження сформовано та обґрунтовано комплексний підхід до формування облікової політики щодо нефінансових активів державних установ, який передбачає аналіз основних факторів, які впливають на формування облікової політики з визначенням їх особливостей та впливу на діяльність установи, що дозволить здійснювати обґрунтоване застосування методів, способів та прийомів під час ведення бухгалтерського обліку і відповідно матиме вплив на ефективність функціонування установи державного сектору. Встановлено, що облікова політика державних установ формується під впливом різних факторів як зовнішніх, так і внутрішніх, які і формують організаційно-інформаційне забезпечення.

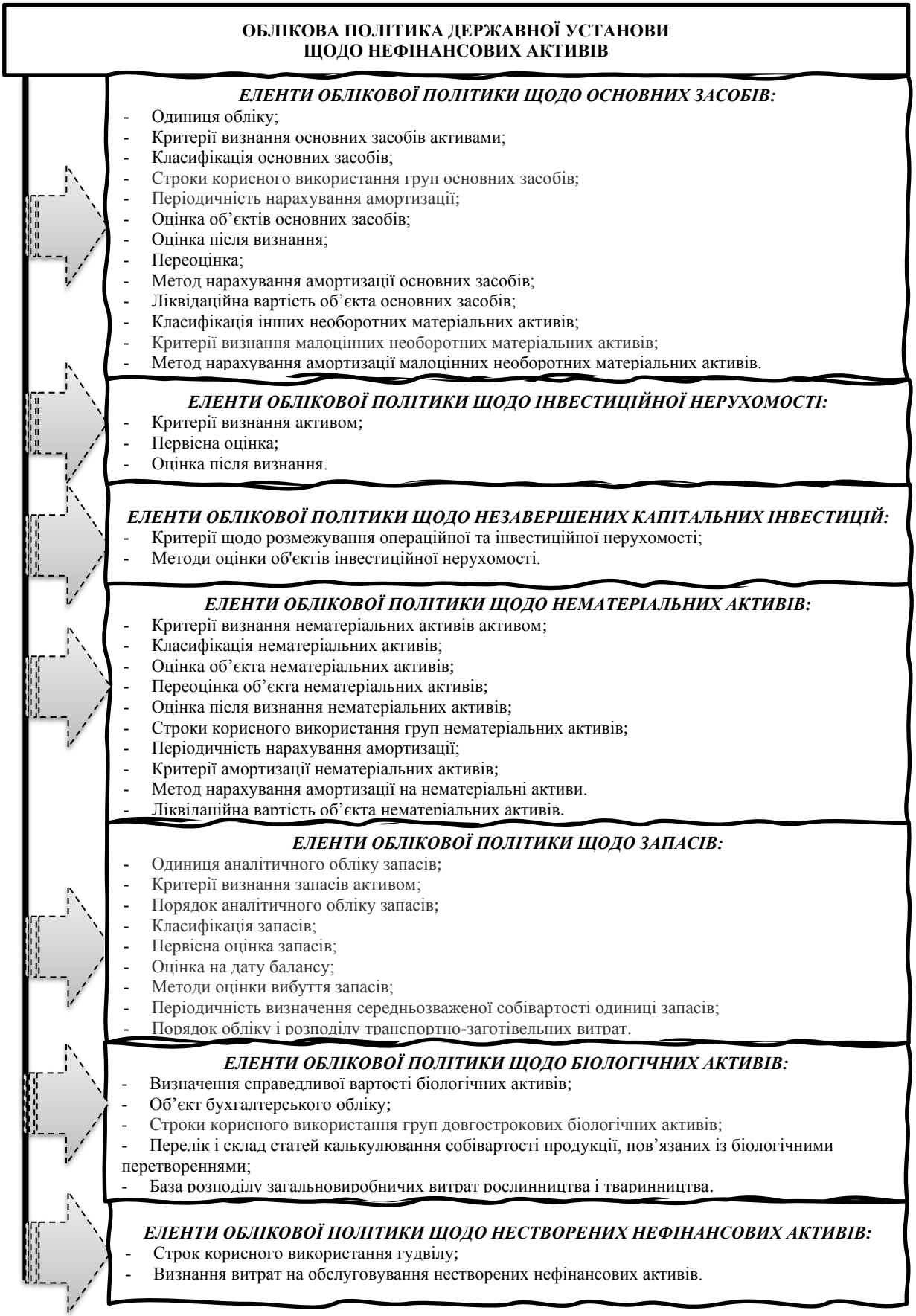

Рис. 2. Модель структури облікової політики щодо нефінансових активів в державних установах

Оскільки облікова політика є одним з інструментів в управлінні нефінансових активів, тому сформовано, запропоновано та обґрунтовано модель формування облікової політики щодо нефінансових активів державних установ з урахуванням внутрішніх, зовнішніх, загальних та спеціальних факторів організаційно-інформаційного забезпечення, що забезпечить сформувати ефективну та цілісну систему бухгалтерського обліку нефінансових активів з урахуванням особливостей діяльності державних установ.

Література:

1. Brusca, I., Montesinos, V. and Chow, D.S.L. (2013) , "*Legitimating International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain*", Public Money and Management, Vol. 33 No. 6, pp. 437-444.
2. Chan, J. (2003), "*Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*", Public Money and Management, Vol. 23 No. 1, pp. 13-20.
3. Jensen, G. (2020), "*The IPSASB's recent strategies: opportunities for academics and standard-setters*", Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, Vol. 32 No. 3, pp. 315-319.
4. Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C.P. and Gårseth-Nesbakk, L. (2023), "Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 3, pp. 309-332. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016
5. Батієвич Д., Садовська І., Кулинич М. 2023. Облікова політика: сутність та вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на формування і практику. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2, 34 (Вер 2023), 15–28.
6. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2006. 528 с.
7. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій. Тернопіль: Джура, 2003. 92 с.
8. Житний П. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №4. С. 25-28.
9. Кубік В. Д., Обнявко О.В. Етична складова облікової політики підприємств. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2019. No 6 (46). С. 119-127. URL: https://economics.net.ua/files/archive/2019/No6/119.pdf (дата звернення 07.08.2023)
10. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с
11. Лоханова Н.О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії. Інвестиції : практика та досвід. 2014. № 11. С. 12–13.
12. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11 URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550
13. Оліховський В. Я. Теоретичні аспекти податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи встановлення і проблеми розвитку»*. 2012. №722. С. 177-181.
14. Партин Г. О., Загородній А. Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства. *Фінанси України*. 2001. №1. С. 54–60
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16.07.99 зі змінами і доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text
16. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.