

Лукановська І.Р., к.е.н., старший викладач кафедри обліку  
в державному секторі економіки та сфері послуг  
Тернопільський національний економічний університет

## ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

**Лукановська І.Р. Основні аспекти облікової політики органів Державної казначейської служби України.** У статті досліджено сучасний стан облікової політики, розкрито основні принципи, методи та проблеми здійснення облікового процесу в Державній казначейській службі України. Охарактеризовано вимоги та завдання облікової політики органів казначейства.

**Ключові слова:** облікова політика, бухгалтерський облік, облік виконання бюджетів, суб'єкти державного сектору, державний бюджет, місцевий бюджет.

**Лукановская И.Р. Основные аспекты учетной политики органов Государственной казначейской службы Украины.** В статье исследовано современное состояние учетной политики, раскрыты основные принципы, методы и проблемы осуществления учетного процесса в Государственной казначейской службе Украины. Охарактеризованы требования и задачи учетной политики органов казначейства.

**Ключевые слова:** учетная политика, бухгалтерский учет, учет исполнения бюджетов, субъекты государственного сектора, государственный бюджет, местный бюджет.

**Lukanovska I.R. Basic aspects of the accounting politics of organs of Government Treasury Service of Ukraine.** The modern state of registration politics is investigated in the article, basic principles, methods and problems of realization of registration process, are exposed in Government treasury service of Ukraine. Requirements and tasks that behave to accounting politics of organs of treasury are described.

**Keywords:** accounting politics, accounting, records of budgets, the subjects of public sector, state budget, local budget.

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік як інформаційне джерело прийняття управлінських рішень відіграє виняткову роль у забезпеченні ефективності використання всіх видів ресурсів. У зв'язку з наявністю низки специфічних моментів, що пов'язані з бюджетною політикою, існує потреба самостійного встановлення органами Державної казначейської служби України (ДКСУ) правил облікового відображення відповідно до визначених для них Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» повноважень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Основні положення щодо дослідження основ обліково-правової діяльності органів Державного казначейства України розглядалися в працях таких вітчизняних науковців, як Р.Т. Джога, Т.В. Канева, С.О. Левицька, М.Р. Лучко, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак та ін. У цілому вчені акцентують увагу на сучасних проблемах теорії та організації обліку суб'єктів державного сектору, проблематиці вдосконалення чинної облікової нормативно-правової бази суб'єктів, що фінансуються з бюджету, а також оцінці перспектив застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, застосуванні інноваційних методів в обліку (зокрема, для бюджетних установ до них можна віднести методи нарахування). Проте

не до кінця вирішеними як у теоретичному, так і у практичному аспектах залишаються проблеми організації облікової політики та обліку виконання бюджетів в органах ДКСУ загалом.

Зазвичай науковці більше уваги приділяють питанням обліку в бюджетних установах. Зокрема, детально характеризують його організацію та порядки ведення О.В. Артюх, Р.Т. Джога, В.Ф. Максимова, М.Г. Михайлова, М.І. Телегунь, О.П. Славкова, Т.В. Черкашина [1; 3]. Більше уваги проблематиці облікового відображення доходів і видатків бюджету приділяється у працях з казначейської справи. Так, В.І. Стоян, О.С. Даневич, М.Й. Мац, В.М. Русін виокремили щодо цього один із розділів [8; 9, с. 232–257].

Оцінюючи роль бухгалтерського обліку і бюджетної й фінансової звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, а також облік і звітність розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, В.І. Стоян і В.М. Русін зазначають, що вони є ключовими елементами управління бюджетним процесом [9, с. 232–233]. Зважаючи на таку вагомість, а також з урахуванням специфіки не лише системи обліку, а й самого бюджетного процесу в Україні, важливо належним чином упорядкувати питання, пов'язані з удосконаленням облікового відображення операцій із виконання бюджетів, розвинути теоретико-організаційні та методичні основи формування єдиної

автоматизованої системи управління ними, а також у порядку наукової дискусії вирішити проблему методологічної єдності системи обліку в бюджетній сфері загалом.

В окремих публікаціях вітчизняних науковців частково вирішується проблема щодо оптимізації повноважень суб'єктів бухгалтерського обліку, у тому числі в системі казначейського обслуговування бюджетів. Зокрема, В.В. Сопко та Н.М. Хорунжак пропонується авторське бачення функціональних повноважень Казначейства щодо обліку та контролю доходів місцевих бюджетів, яке дає змогу краще організувати виконання їх доходної частини [7, с. 259]. Однак варто визнати, що чинним законодавством нині не вирішено низку проблем, які існують щодо обліку виконання бюджетів, у тому числі пов'язаних із забезпеченням єдиних організаційних підходів.

**Постановка завдання.** Метою статті є наукове обґрунтування основних методів, завдань та вимог щодо облікової політики системи органів ДКСУ, оскільки існує низка невирішених проблемних питань, які вимагають застосування механізму формування облікової політики для вироблення єдиних правил та підходів ведення обліку виконання бюджетів органами ДКСУ.

**Виклад основних результатів.** Облікова політика органів Державної казначейської служби – це сукупність установлених ними принципів, методів та процедур, які використовуються для ведення

обліку, формування та подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів, які визначені в межах чинного законодавства та прописані у відповідному наказі.

Облікова політика ДКС України щодо бухгалтерського обліку виконання бюджетів формується на основі нормативно-правових актів, які регламентують питання:

- методології бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів;
- бюджетних відносин в Україні;
- статусу Казначейства України в Системі електронних платежів Національного банку України.

Система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів побудована з дотриманням міжнародних принципів та вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Облікова політика системи органів Державної казначейської служби базується на певних принципах і має власні напрями (рис. 1).

Склад принципів визначається законами України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та «Про державний бюджет». Окрім того на облікову політику мають вплив вимоги користувачів і статус суб'єкта (органу) ДКСУ.

Казначейство України, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» має самостійно:

- визначати облікову політику;



Рис. 1. Принципи та основні напрями облікової політики Державної казначейської служби

- обирати форму обліку;
- дотримуватися єдиних засад, порядку, способу узагальнення й відображення інформації з урахуванням особливостей бюджетного процесу;
- розробляти систему управлінського обліку;
- затверджувати технологію обробки облікових даних (інформації).

Під час здійснення облікової діяльності щодо виконання бюджетів органи ДКСУ застосовують метод касового виконання бюджетів за доходами і видатками та метод нарахування за боргами й зобов'язаннями.

Суть першого полягає в реєстрації операцій за доходами та видатками (у т. ч. кредитуванням і фінансуванням) і різниці між ними (тобто відображення всіх операцій із виконання бюджету) в момент проведення відповідних платежів. При цьому доходи реєструються в обліку під час зарахування на рахунки, відкриті в органах ДКС для обліку надходжень, а видатки – під час здійснення оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, перерахувань або виплат із рахунків. Операції за зобов'язаннями та боргами відображаються в обліку в момент виникнення.

Суть другого методу полягає у визнанні операцій у момент виникнення або зміни економічної вартості активів та зобов'язань (рис. 2).

Наявність альтернативних можливостей відображення облікової інформації під час ведення обліку виконання бюджетів вимагає побудови логічної схеми, здатної забезпечити зведення показників у зрозумілий формат. Подолання розбіжностей – основне завдання облікової політики. Частково проблема досягнення виконання цього завдання була вирішена через законодавче розпорядження ведення касового методу. Відповідно, саме ним послуговуються органи ДКСУ під час ведення обліку виконання бюджетів.

Таким чином, основними завданнями облікової політики є:

- сприяння поліпшенню структури активів і якнайшвидшому стягненню заборгованості;
- забезпечення неперенесення наявних фінансових ризиків на наступні періоди;
- забезпечення відображення в обліку всіх операцій, які здійснюються;
- достовірне ведення обліку з урахуванням особливостей бюджетного процесу;
- відображення фактів бюджетних операцій з урахуванням правової форми та економічного змісту;
- досягнення повної тотожності аналітичних і синтетичних даних та відповідність показників звітності записам на рахунках обліку.

Досягнення вищеперерахованих і низки інших завдань органів ДКСУ досягається через дотримання таких основних вимог до облікової політики:

- обов'язковість зміни облікової політики щодо обліку показників виконання бюджетів у разі зміни політики у сфері державних і місцевих фінансів;
- обов'язковість опису в Наказі «Про облікову політику» всіх змін, що мають суттєвий вплив на показники звітного та майбутніх періодів та їхніх причин.

Певний вплив на формування облікової політики мають рекомендації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. та відповідні їм складники, а також наступні уточнення до цього нормативно-правового документа.

Виняткову роль у питаннях облікової політики відіграє Порядок організації роботи, функції та завдання структурних підрозділів органів Державної казначейської служби України з питань ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, затверджений Наказом Державної казначейської

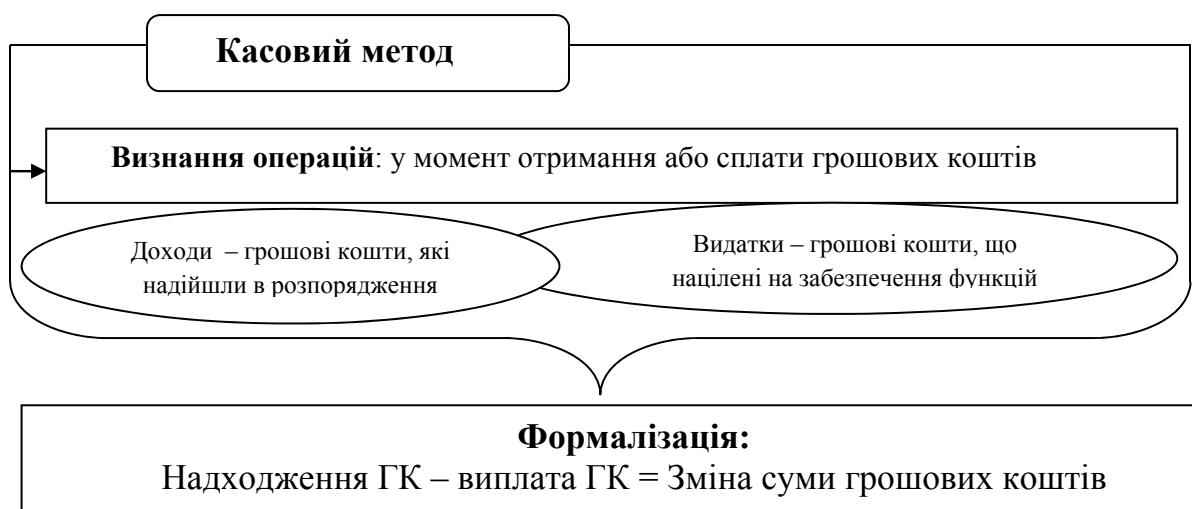


Рис. 2. Основні характеристики та формалізоване представлення касового методу виконання бюджетів

служби України від 17.11.2014 № 318. Згідно з ним, на підставі принципу послідовності передбачається постійне застосування обраної облікової політики. Облікова політика може змінюватися тільки тоді, якщо зміна:

- вимагається нормативно-правовими актами, що регулюють питання ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні;

- приводить до того, що звіти надають більш доступну та прозору інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на стан виконання бюджетів, результати виконання бюджетів або рух грошових потоків [5].

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у звітності про виконання бюджетів.

Не вважається зміною в обліковій політиці:

- нова облікова політика щодо операцій, які не є суттєвими;

- нова облікова політика щодо операцій, які відрізняються по суті від попередніх і не здійснювалися раніше.

Нова облікова політика застосовується до подій та операцій із часу їх виникнення.

Слід також ураховати й належним чином ідентифікувати відмінності між положеннями облікової політики органів Державної казначейської служби як бюджетних установ і цієї ж інституції як суб'єкта, що веде облік виконання бюджетів. У принципі в наказі про облікову політику цей факт також варто було б прописати, щоб уникнути плутанини.

Інформаційним джерелом формування засад облікової політики та визначення структури наказу

про її затвердження слід уважати управлінські запити, які варто ідентифікувати з допомогою проведення анкетування (для виявлення проблемних місць).

**Висновки.** Досягнення вищеперерахованих і низки інших завдань органів ДКСУ можливе через дотримання таких основних вимог до облікової політики:

- обов'язковість зміни облікової політики щодо обліку показників виконання бюджетів у разі зміни політики у сфері державних і місцевих фінансів;

- обов'язковість опису в наказі про облікову політику всіх змін, що мають суттєвий вплив на показники звітного та майбутніх періодів та їхніх причин.

Підсумовуючи вищенаведене, слід зазначити, що облікова політика суб'єктів державного сектору визначається принципами, методами і процедурами у відповідному розпорядчому документі (наказі). Однак під час його формування не завжди враховуються усі проблемні аспекти, які слід вирішити. Пропозиція щодо проведення анкетування для виявлення потреб в регулюванні тих чи інших облікових ситуацій через використання положень облікової політики вимагає подальших наукових досліджень, спрямованих на розробку структури й змісту анкети, визначення критеріїв оцінки суттєвості запитів та формалізації загальної моделі реалізації напрямів удосконалення обліку. Перспективність таких досліджень визначається реальною об'єктивною дійсністю функціонування системи обліку виконання бюджетів органами Державної казначейської служби.

### Список літератури:

1. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. – Одеса : ОНЕУ ; Ротапринт, 2013. – 264 с.
2. Канева Т.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору економіки / Т.В. Канева, С.О. Шевченко // Економічний вісник університету. – 2015. – Випуск 27/1. – С. 77–81.
3. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1996 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/8186/8190/460651/>.
5. Про затвердження Порядку організації роботи, функцій та завдань структурних підрозділів органів Державної казначейської служби України з питань ведення обліку та складання звітності : Наказ ДКСУ від 17.11.2014 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8322/8323/464626/>.
6. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
7. Сопко В.В. Проблеми розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері / В.В. Сопко, Н.М. Хорунжак // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2014. – № 1(65). – С. 259–266.
8. Стоян В.І. Казначейська система : [підручник] / В.І. Стоян, О.С. Даневич, М.Й. Мац ; за загред. А.І. Крисоватого ; 3-тє вид., змін. і доп. – К. : ЦУЛ, 2014. – 868 с.
9. Стоян В.І. Казначейська система виконання бюджету / В.І. Стоян, В.М. Русін. – Тернопіль : Астон, 2015. – 372 с.