

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

Киричок Зоряна Володимирівна
**«ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ
ЕКОНОМІКИ»**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Магістерська робота за освітньою програмою «Інформаційні технології
обліку та контролю в державному секторі економіки»
Дипломна робота

Студентка гр. ОДСзм-21
Киричок З.В.

(підпис)

Науковий керівник:
д.е.н., професор Рожелюк В.М.

(підпис)

Робота допускається до захисту:

завідувач кафедри обліку та контролю в сфері публічного управління

д.е.н., проф. Лучко М. Р. _____

“ _____ ” _____ 2018 р.

Тернопіль – 2018р.

АНОТАЦІЯ

Киричок З.В. Облікова політика установ державного сектору економіки - Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

У роботі висвітлено теоретичні основи побудови облікової політики установ державного сектору економіки в умовах його переходу до міжнародних норм та стандартів. Визначено особливості формування облікової політики в органах місцевого самоврядування, як складових державного сектору економіки.

Досліджено вітчизняні нормативно-правові акти, які є базою для розробки Наказів, розпоряджень та інших документів установ державного сектору економіки щодо затвердження Положення про облікову політику органів місцевого самоврядування.

Ключові слова: органи місцевого самоврядування, облікова політика, державний сектор, Положення про облікову політику, доходи, витрати, видатки.

ANNOTATION

Kirichok Z.V. Accounting policies of the publik sector institutions. - Manuscript.

Studies for obtaining an educational qualification level "Master" in the specialty 071 - accounting and taxation - Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

In the article the theoretical bases of construction of the accounting policy of institutions of the state sector of economy are described in the conditions of its transition to international norms and standards. The peculiarities of accounting policy formation in local government bodies as components of the state sector of the economy are determined.

The domestic normative legal acts, which are the basis for the development of the Orders, orders and other documents of the institutions of the state sector of the economy on the approval of the Regulations on accounting policies of local self-government bodies, are investigated.

Key words: local government, accounting policy, public sector, regulations on accounting policy, income, expenses, expenses.

РЕЗЮМЕ

Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і списку використаних джерел, який містить 133 найменування та додатків.

Метою магістерської роботи є обґрунтування принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, які необхідно застосовувати у органах місцевого самоврядування України з метою формування Положення про облікову політику.

Об'єктом дослідження є Колодненська сільська рада в Збаразькому районі Тернопільської області.

Предметом дослідження є організаційно-методичні прийоми і способи облікової політики стосовно активів, зобов'язань, доходів і витрат та процес формування облікової політики в органах місцевого самоврядування України.

Одержані висновки та їх новизна проведеного дослідження полягають у вдосконаленні окремих положень облікової політики як загалом, так і в органах місцевого самоврядування України зокрема, які здатні забезпечити належну організацію облікового процесу та успішне ведення господарської діяльності в органах місцевого самоврядування України.

Ключові слова: органи місцевого самоврядування, облікова політика, державний сектор, Положення про облікову політику, доходи, витрати, видатки.

RESUME

Master's work consists of an introduction, three chapters, conclusions and a list of sources used, containing 133 titles and appendices.

The aim of the master's thesis is to substantiate the principles, methods and procedures of accounting, which should be applied in the organs of local self-government of Ukraine in order to formulate the Regulations on accounting policies.

The object of the study is the Kolodnensky village council in Zbarazhsky district of the Ternopil region.

The subject of the study is organizational-methodical methods and methods of accounting policies in relation to assets, liabilities, income and expenses and the process of accounting policy formation in local government bodies of Ukraine.

The obtained conclusions and their novelty of the conducted research consist in the improvement of certain provisions of the accounting policy as a whole, as well as in the local self-government bodies of Ukraine, in particular, which are capable of ensuring the proper organization of the accounting process and the successful conduct of economic activity in the local self-government bodies of Ukraine.

Key words: local government, accounting policy, public sector, regulations on accounting policy, income, expenses, expenses.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ.....	7
1.1. Органи місцевого самоврядування як основа державного сектору економіки в Україні.....	7
1.2. Економічна сутність та призначення облікової політики установ державного сектору економіки	19
Висновки до розділу 1.....	32
РОЗДІЛ II. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ МЕТОДИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ	33
2.1. Methodика формування облікової політики.....	33
2.2. Документальне оформлення облікової політики установ державного сектору економіки	42
2.2.1. Структурні складові положення про облікову політику.....	46
2.2.2. Напрями формування наказу про організацію бухгалтерського обліку ...	52
2.3. Порядок внесення змін до облікової політики	56
Висновки до розділу 2.....	67
РОЗДІЛ III. КОНТРОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ.....	67
3.1. Сутність та принципи державного фінансового контролю за формуванням облікової політики.....	68
3.2. Methodика внутрішнього контролю облікової політики установ державного сектору економіки	86
Висновки до розділу 3.....	98
ВИСНОВКИ.....	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	103
ДОДАТКИ.....	117

ВСТУП

Актуальність теми. Проблема організації обліку в органах місцевого самоврядування України полягає у виборі такої сукупності правил та процедур, реалізація яких забезпечить максимальний ефект від ведення обліку, який визначається своєчасністю формування фінансової та управлінської інформації, її достовірністю, об'єктивністю, доступністю та корисністю для прийняття управлінських рішень. Створення цілісної та ефективної системи бухгалтерського обліку неможливе без застосування такого специфічного елемента обліку, як облікова політика.

Правильність формування облікової політики залежить від кваліфікаційних та компетентнісних якостей облікових працівників та керівників органів місцевого самоврядування в частині знання нормативно-правових актів та визначення пріоритетів діяльності вказаних установ державного сектору в умовах імплементації до європейських норм і стандартів.

Про актуальність тематики облікової політики свідчить рівень її розгляду в наукових працях. Серед видатних вчених, які здійснили вагомий внесок у розвиток даної проблеми слід назвати: Бутинця Ф., Гуйду Л., Войтенко Т., Данилюк І., Ільяш Л., Кергета В., Лучка М, Онишко Д., Пушкаря М., Пантелійчука Л., Рожелюк В., Сопка В., Твердомеда А., Хорунжак Н. та інших.

Незважаючи на цінність результатів досліджень вказаних авторів, питанням методології та організації облікової політики в органах місцевого самоврядування доцільно приділити більше уваги з врахуванням прийнятих нещодавно Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору економіки, плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203 та цілої низки нормативно-правових актів на виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в

державному секторі на період до 2025 року схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р.

Процес формування облікової політики в органах місцевого самоврядування України включає вибір принципів, методів, процедур і способів організації та ведення бухгалтерського обліку з числа затверджених законодавчими та нормативними актами відповідно до особливостей господарської діяльності конкретної установи. Якщо для якогось об'єкта немає законодавчо розроблених рекомендацій, установа може розробити їх самостійно. Таким чином, облікова політика – одне з найважливіших питань організації бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування України, оскільки вона сприяє достовірному розкриттю результатів діяльності у фінансовій звітності. Облікова політика повинна бути закріплена розпорядчим документом керівника установи, яким вона затверджується. Водночас керівник несе відповідальність за її формування, зміст та виконання.

Зважаючи на це, дослідження особливостей формування облікової політики з урахуванням специфіки органів місцевого самоврядування є актуальним.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, які необхідно застосовувати у органах місцевого самоврядування України з метою складання і подання звітності.

Для досягнення поставленої мети визначені такі завдання:

- висвітлення вимог нормативно-правових актів щодо визначення облікової політики стосовно органів місцевого самоврядування України;
- формування особливостей принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, які використовуються для складання й подання звітності;
- обґрунтування практичного застосування елементів облікової політики безпосередньо в органах місцевого самоврядування України;

- визначення сутності облікової політики в органах місцевого самоврядування України з урахуванням особливостей їхньої діяльності та чинних вимог нормативно-правових актів, якими вона регулюється.

Предметом дослідження є організаційно-методичні прийоми і способи облікової політики стосовно активів, зобов'язань, доходів і витрат та процес формування облікової політики в органах місцевого самоврядування України.

Об'єктом дослідження є Колодненська сільська рада в Збаразькому районі Тернопільської області.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувалися методи, способи і прийоми, за допомогою яких оцінюють і відображають об'єкти обліку (методи оцінки вибуття запасів, методи нарахування амортизації, методи оцінки сумнівності дебіторської заборгованості, способи групування витрат, доходів та видатків згідно кошторису фінансової і бюджетної звітності).

Інформаційною базою дослідження є монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, фінансова, бюджетна та статистична звітність установ державного сектору економіки, нормативно-правові акти з питань регулювання цивільно-правових відносин та побудови облікової політики органів місцевого самоврядування.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у вдосконаленні окремих положень облікової політики як загалом, так і в органах місцевого самоврядування України зокрема.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні таких підходів до формування облікової політики, які здатні забезпечити належну організацію облікового процесу та успішне ведення господарської діяльності в органах місцевого самоврядування України.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези «Сутність облікової політики установ державного сектору та її складові елементи» у збірнику матеріалів III Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія».

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел.

РОЗДІЛ І.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛКОВОЇ ПОЛІТИКИ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

1.1. Органи місцевого самоврядування як основа державного сектору економіки в Україні

На сучасному етапі розвитку економіки України в умовах подолання фінансово-економічної та політичної кризи перед органами місцевого самоврядування ставляться високі вимоги щодо забезпечення ефективного державотворення на місцях з метою підвищення добробуту населення та економічного зростання територіальних громад.

Визначальною складовою державного сектору економіки є органи місцевого самоврядування, які забезпечують діяльність територіальних громад в процесі формування, розподілу та використання ресурсів, як державного, так і місцевого бюджетів.

Систему місцевого самоврядування можна визначити як сукупність суб'єктів і форм здійснення місцевого самоврядування, через які населення територіальної громади реалізує надані їй функції і повноваження.

Органи місцевого самоврядування — це структурно-організовані колективи службовців або одного службовця, що наділяються владою у системі місцевого самоврядування для реалізації владних рішень. Це виборні й інші органи, наділені повноваженнями на вирішення питань місцевого значення і не входять до системи органів державної влади.

Посадовими особами місцевого самоврядування є особи, які працюють в органах місцевого самоврядування, мають відповідні посадові повноваження у здійсненні організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій і отримують заробітну плату за рахунок місцевого бюджету.

Структуру системи місцевого самоврядування розглянемо на рис.1.1.

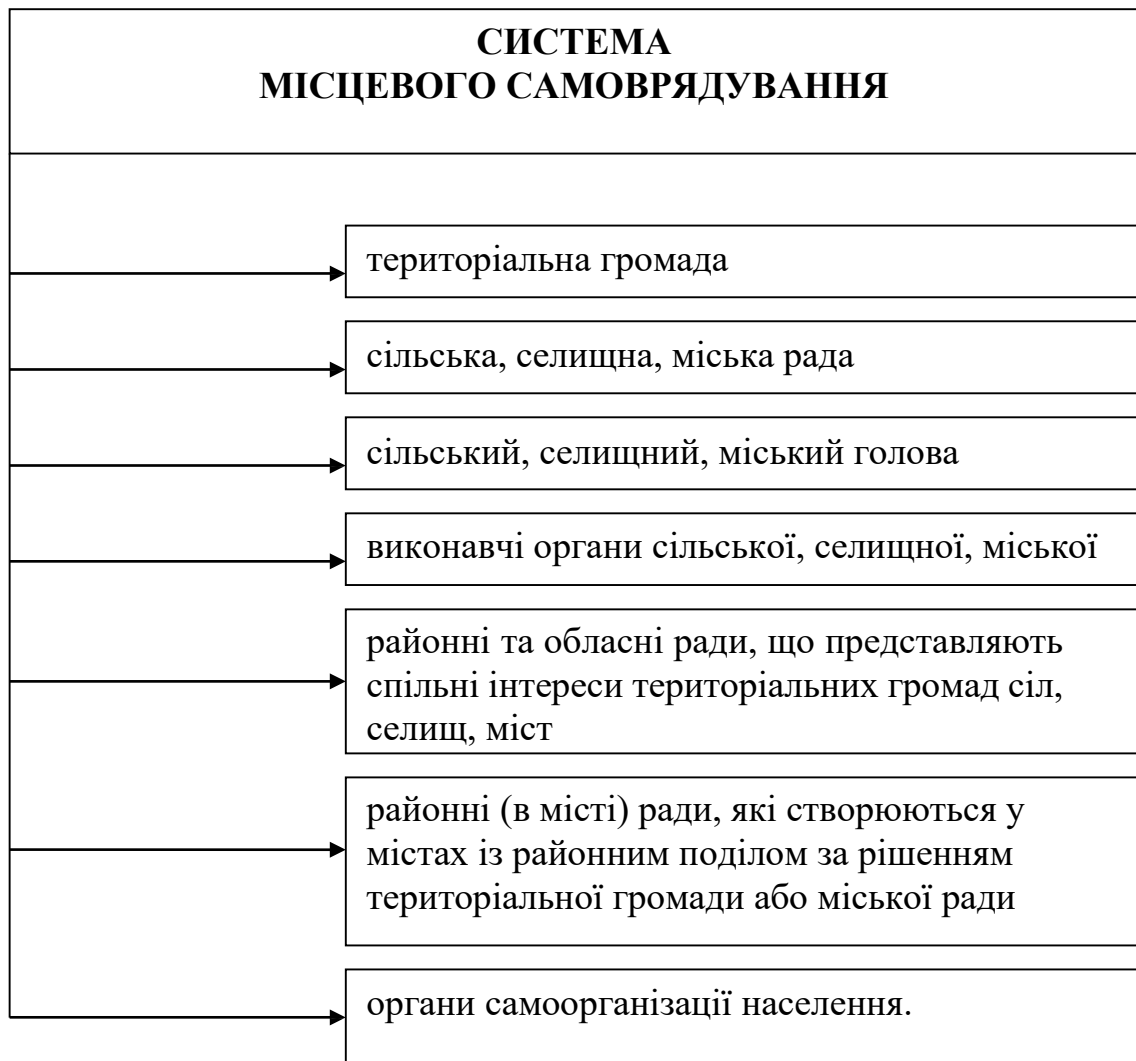


Рис.1.1. Система місцевого самоврядування

Нормативно-правове забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування в Україні включає регуляторні акти, які визначають статус органів місцевого самоврядування і депутатів місцевих рад та порядок їх діяльності та забезпечують соціально-економічний розвиток сільських територій, ефективний розподіл коштів як місцевого, так і державного бюджетів в умовах децентралізації влади на місцях.

Розглянемо структуру нормативно-правових актів з питань регулювання діяльності органів місцевого самоврядування в таблиці 1.1.

Нормативно-правове забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування

№ за/п	Нормативно-правовий акт	Напрями регулювання
1.	Конституція України	Закладання конституційних основ місцевого самоврядування
2.	Закони України «Про місцеве самоврядування в Україні»; ^[44] «Про статус депутатів місцевих рад»; «Про службу в органах місцевого самоврядування»; ^[45]	Регулювання основ місцевого самоврядування, повноваження органів та посадових осіб
3.	Закони України «Про вибори депутатів Верховної Ради, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів»; «Про Всеукраїнський та місцеві референдуми».	Визначення порядку формування органів місцевого самоврядування та обрання голів територіальних громад
4.	Бюджетний кодекс; Податковий кодекс України; Закон України «Про розмежування земель державної та комунальної власності»	Забезпечення формування ресурсів органів місцевого самоврядування, формування бюджетів, встановлення податків і зборів та платежів
5.	Земельний кодекс; Водний кодекс; Основи законодавства України про культуру; Основи законодавства про освіту; Закони України «Про основи містобудування»; «Про регулювання містобудівної діяльності»; «Про охорону здоров'я»; «Про охорону навколишнього природного середовища».	Визначення ролі органів та посадових осіб місцевого самоврядування у певних галузях правовідносин
6.	Нормативні акти Кабінету Міністрів України, міністерств, відомств та інших центральних органів виконавчої влади, що ухвалюються на основі законів України	Визначення порядку організації тендерних закупівель, встановлення розміру заробітної плати у системі виконавчих органів, виплати субсидій тощо
7.	Нормативні акти місцевої ради	Встановлення особливості здійснення місцевого самоврядування в певній громаді (місцевий статут) та правила і процедури роботи органів місцевого самоврядування (регламент ради та виконкому, положення про комісії ради та ін.

Органи місцевого самоврядування є юридичними особами і наділяються Законом України "Про місцеве самоврядування в Україні" та іншими законами власними повноваженнями, у межах яких діють самостійно

і несуть відповідальність за свою діяльність відповідно до закону. Чинним законодавством їм можуть надаватися окремі повноваження органів виконавчої влади (делегування), у здійсненні яких вони підконтрольні відповідним органам виконавчої влади. Делеговані повноваження органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування законом, а також повноваження органів місцевого самоврядування, які передаються відповідним місцевим державним адміністраціям за рішенням районних, обласних рад.

Право на участь у місцевому самоврядуванні реалізується за належністю до відповідних територіальних громад і в сучасних умовах зростає значення цих первинних суб'єктів місцевого самоврядування. Безпосередньо людина, колективи, об'єднані спільною територією проживання спроможні чітко сформулювати, вирішити чи запропонувати оптимальні та ефективні шляхи розв'язання існуючих проблем місцевого значення.

Закон "Про місцеве самоврядування в Україні" під територіальною громадою розуміє сукупність жителів, об'єднаних постійним проживанням у межах села, селища, міста, що є самостійними адміністративно-територіальними одиницями, або добровільне об'єднання жителів кількох сіл, що мають єдиний адміністративний центр. [40] Вона проголошується первинним, центральним суб'єктом місцевого самоврядування, основним носієм його функцій і повноважень. Слід зазначити, що соціально-правова структура такого багатоаспектного явища як територіальна громада містить поняття населення як соціальної спільноти жителів, об'єднаних спільною діяльністю, інтересами та цілями щодо задоволення потреб, пов'язаних з побутом, середовищем проживання, відпочинком, навчанням, спілкуванням.

Територіальна громада — це складна форма суспільної організації, сукупність місцевих жителів, об'єднаних на публічних засадах у межах певної території. Правосуб'єктність територіальної громади включає: право

формування відповідних органів; право проведення місцевих референдумів; управління місцевими бюджетами та комунальною власністю тощо.

Форми діяльності громад розглянемо на рисунку 1.2.



Рис. 1.2. Форми діяльності громад

З метою врахування історичних, національно-культурних, соціально-економічних та інших особливостей здійснення місцевого самоврядування представницький орган місцевого самоврядування на основі Конституції

України та у межах Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні" може прийняти статут територіальної громади села, селища, міста. Він підлягає державній реєстрації в органах Міністерства юстиції України, а підставою для відмови в такій реєстрації статуту громади може бути його невідповідність Конституції та законам України. Відмова в реєстрації статуту територіальної громади може бути оскаржена в судовому порядку.

Колодненська сільська рада є установою державного сектору, яка діє на підставі Закону «Про місцеве самоврядування в Україні», який визначає систему та гарантії місцевого самоврядування в Україні, засади організації та діяльності, правового статусу і відповідальності органів та посадових осіб місцевого самоврядування [40].

Колодненська сільська рада — адміністративно-територіальна одиниця та орган місцевого самоврядування у Збаразькому районі Тернопільської області. Адміністративний центр — село Колодне.

Колодненська сільська рада утворена в 2015 році згідно Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [41] шляхом об'єднання Колодненської сільської ради та Шимковецької сільської ради в Колодненську сільську раду об'єднану територіальну громаду за результатами громадських обговорень громад сіл Колодне, Болязуби, Глинчуки, Шимківці, Решнівка, Збаразького району прийнято рішення щодо об'єднання в одну об'єднану територіальну громаду із центром у селі Колодне. Перші вибори голови та депутатів відбулися 25 жовтня 2015 року.

Організаційно-правова форма за КОПФГ – 420 орган місцевого самоврядування. Вид діяльності за КВЕД – 75.11.5. Управління на рівні сіл та селищ. Інституційний сектор економіки за КІСЕ – S. 1312 Регіональні та місцеві органи державного управління.

Колодненська сільська рада, перебуваючи у статусі територіальної громади має власну символіку, яка відображає її історичні, культурні, соціально-економічні та інші місцеві традиції.

Місцева рада, виконавчий комітет, голова сільської ради, секретар та інші особи Колодненьської сільської ради формуються громадою через форми прямої й непрямой демократії, здійснює від імені та в інтересах територіальної громади функції і повноваження місцевого самоврядування, визначені Конституцією України та іншими законами.

Органи самоврядування в межах повноважень, визначених законом, приймають рішення, обов'язкові до виконання на відповідній території. Реалізація права їх видавати - засіб саморегуляції життєдіяльності громади, системи місцевого самоврядування.

Усі органи та посадові особи місцевого самоврядування є підзвітними, підконтрольними і відповідальними перед територіальними громадами. Вони періодично, але не менш як два рази на рік, інформують населення про виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку, місцевого бюджету, з інших питань місцевого значення, звітують перед територіальними громадами про свою діяльність.

Органи та посадові особи місцевого самоврядування з питань здійснення ними делегованих повноважень органів виконавчої влади є підконтрольними відповідним органам виконавчої влади.

Територіальна громада у будь-який час може достроково припинити повноваження органів та посадових осіб місцевого самоврядування, якщо вони порушують Конституцію або закони України, обмежують права і свободи громадян, не забезпечують і здійснення наданих їм законом повноважень. Порядок і випадки дострокового припинення повноважень органів та посадових осіб місцевого самоврядування територіальними громадами визначаються Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні». [40]

Державний контроль за діяльністю органів та посадових осіб місцевого самоврядування може здійснюватися лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, і не повинен призводити до втручання органів державної влади чи їх посадових осіб у

здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм власних повноважень.

Виконавчими органами сільських рад є їх виконавчі комітети, відділи, управління та інші створювані радами виконавчі органи. Виконавчі органи сільських рад є підконтрольними і підзвітними відповідним радам, а з питань здійснення делегованих їм повноважень органів виконавчої влади - також підконтрольними відповідним органам виконавчої влади.

Сільський голова є головною посадовою особою територіальної громади відповідно села. Він обирається відповідною територіальною громадою на основі загального, рівного, прямого виборчого права шляхом таємного голосування в порядку, визначеному законом, і здійснює свої повноваження на постійній основі. Строк повноважень сільського голови, обраного на чергових місцевих виборах, визначається Конституцією України.

На пленарних засіданнях Колодненської сільської ради вирішується ціла низка питань: затвердження регламенту ради; утворення і ліквідація постійних та інших комісій ради, затвердження та зміна їх складу, обрання голів комісій; утворення виконавчого комітету ради, визначення його чисельності, затвердження персонального складу; внесення змін до складу виконавчого комітету та його розпуск; обрання на посаду та звільнення з посади секретаря ради у порядку, передбаченому цим Законом; затвердження за пропозицією сільського голови структури виконавчих органів ради, загальної чисельності апарату ради та її виконавчих органів відповідно до типових штатів, затверджених Кабінетом Міністрів України, витрат на їх утримання; утворення за поданням сільського, селищного, міського голови інших виконавчих органів ради; затвердження плану роботи ради та заслуховування звіту про його виконання; заснування засобів масової інформації відповідної ради, призначення і звільнення їх керівників; заслуховування звіту сільського, селищного, міського голови про діяльність виконавчих органів ради, у тому числі щорічного звіту

про здійснення державної регуляторної політики виконавчими органами відповідної ради; прийняття рішення про недовіру сільському, селищному, міському голові; заслуховування звітів постійних комісій, керівників виконавчих органів ради та посадових осіб, яких вона призначає або затверджує; заслуховування повідомлень депутатів про роботу в раді, виконання ними доручень ради; розгляд запитів депутатів, прийняття рішень по запитах; прийняття рішень щодо дострокового припинення повноважень депутата ради в порядку, встановленому законом; скасування актів виконавчих органів ради, які не відповідають Конституції чи законам України, іншим актам законодавства, рішенням відповідної ради, прийнятим у межах її повноважень.

Організаційна структура управління - це впорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів, що знаходяться між собою у стійких взаємостосунках, які забезпечують їх функціонування і розвиток як єдиного цілого. Елементами структури можуть бути як окремі працівники, служби так і окремі ланки апарату управління, а взаємозв'язки між ними підтримуються через горизонтальні і вертикальні зв'язки, які носять лінійний і функціональний характер.

На рис. 1.3 наведено організаційну структуру управління на основі штатного розпису Колодненської сільської ради на 2018 рік. (Додаток А)

Як бачимо з рисунка 1.3. для забезпечення ефективності функціонування суб'єкта державного сектору в організаційній структурі виділено облікову службу на чолі з головним бухгалтером, яка забезпечує організацію бухгалтерського обліку та методику його ведення й формування основних форм фінансової та бюджетної звітності на основі, належним чином побудованої, облікової політики, щодо раціонального використання фінансових та не фінансових ресурсів об'єкту дослідження. При цьому вимоги щодо побудови облікового процесу установ державного сектору, визначені законодавством про бюджетний устрій та бюджетний процес в Україні, відповідними нормативними документами Міністерства фінансів

України, державної казначейської служби України, Національного банку України та інших органів центральної виконавчої влади та місцевого самоврядування в межах їх повноважень.

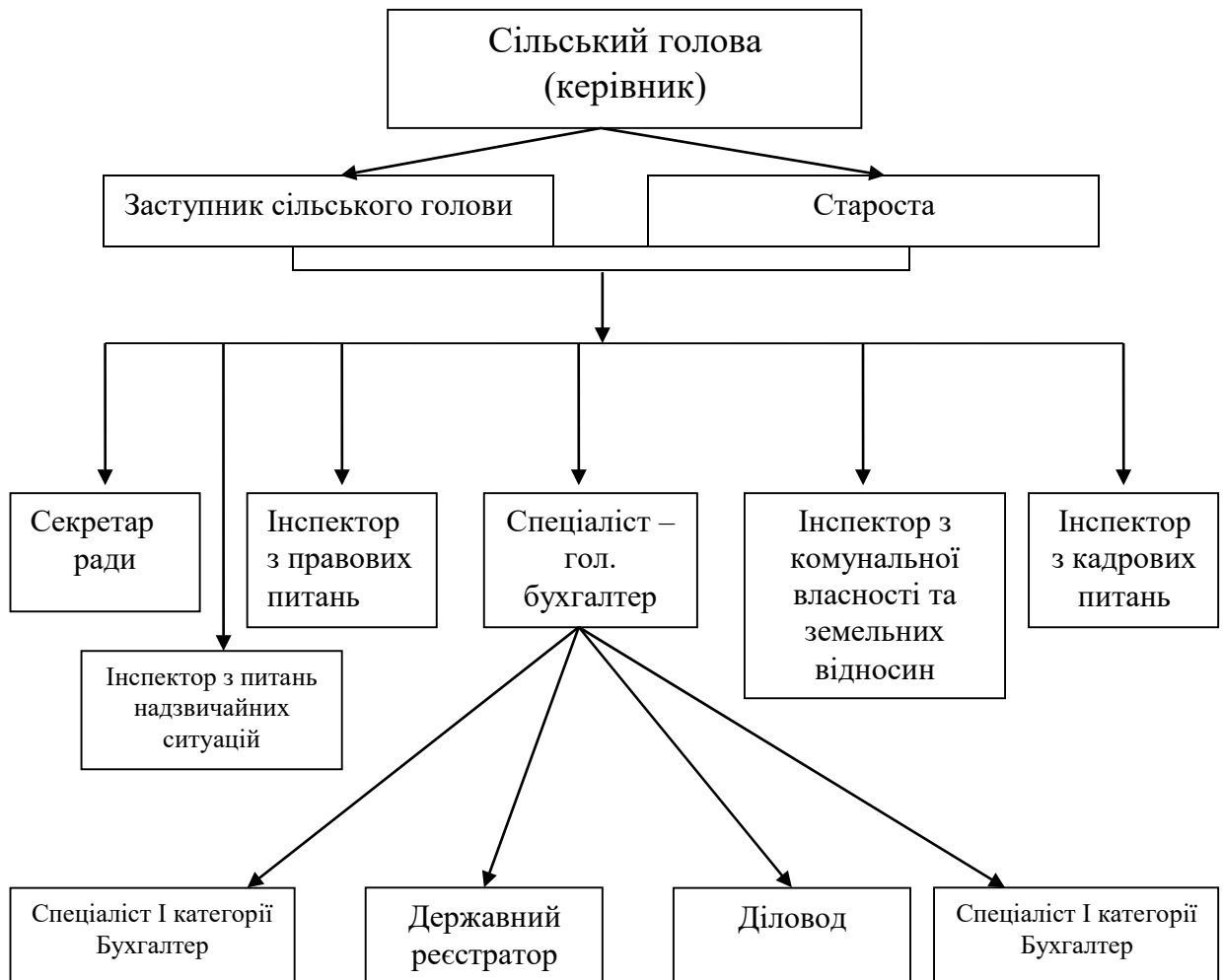


Рис. 1.3. Організаційна структура управління Колодненської сільської ради.

Проведений аналіз дає змогу зробити висновок, що місцеве самоврядування стало одним з головних каталізаторів економічного зростання сформованих територіальних громад, які мають можливість, на сьогодні концентрувати фінансові ресурси і спрямовувати їх на потреби регіонального розвитку.

Ефективність роботи органів місцевого самоврядування, зокрема об'єкту дослідження - Колодненської сільської ради багато в чому залежить від

належним чином організованої системи обліку та звітності, на основі вічсизниної нормативно-правової бази та внутрішніх регламентів: розпоряджень, наказів й Положення про облікову політику, яке дає можливість відображати специфіку роботи установ державного сектору економіки за їх конкретними об'єктами обліку та звітності.

1.2. Економічна сутність та призначення облікової політики установ державного сектору економіки

Інтеграція України в сучасну міжнародну економічну систему відкрила перед національною економікою нові можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами та одночасно викликала необхідність реформування існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема, з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам [71].

Сьогоднішній етап реформування інституту бухгалтерського обліку відбувається системно і охоплює всі його сфери, що забезпечує вирішення проблем, які виникли між бухгалтерським обліком в бюджетному секторі і в підприємницькій діяльності.

Для модернізації системи обліку в державному секторі є необхідним формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій [10].

Дослідження сутності облікової політики доцільно починати з вивчення її політологічного та філософського тлумачень. Поняття “політика” характеризується смисловою різнобарвністю та має широке застосування, однак в загальному розумінні сферою його використання є позначення

людської діяльності, пов'язаної з взаємодією різних соціальних груп, класів, прошарків суспільства.

Окремі автори розглядають політику не тільки як явище, пов'язане лише з державою, відносинами на державному рівні з приводу державної влади, а і як явище, притаманне будь-якій сфері суспільного життя, у тому числі й економічній діяльності [15, с. 7]. Заслуговує на увагу твердження, що політика є організаційно-управлінською діяльністю із загального керівництва та організації суспільних процесів. Для цілей дослідження політику визначено як певний образ і порядок дій, направлених на досягнення будь-якої встановленої мети.

Приймаючи за основу, що політика – це активна форма діяльності соціальних суб'єктів щодо реалізації власного інтересу в конкурентному середовищі позицій і виражається вона в конкретних вчинках, деякі науковці стверджують, що сферою політичної діяльності є сфера взаємодії різноманітних інтересів в усіх галузях суспільного життя. В такому разі, вживання таких словосполучень, як “економічна політика”, “фінансова політика”, “соціальна політика”, “політика адміністрації”, а відповідно й “облікова політика” можна вважати цілком виправданим. Враховуючи, що такі словосполучення, безперечно, виражають специфічну спрямованість соціальних суб'єктів, а саме – на створення, відтворення або зміну системи сталих соціальних відносин у різних галузях суспільного життя; облікову політику можна визначити як активну форму діяльності соціальних суб'єктів у галузі бухгалтерського обліку з метою реалізації власних інтересів.

Філософія облікової політики передбачає регулювання дослідження, реалізуючі загальнофілософські закони та філософсько-бухгалтерські категорії, методи й принципи. До сутнісної основи облікової політики долучається вся система просторово-часових характеристик господарської діяльності, її соціальна та історична обумовленість, її реальні зв'язки, залежності, взаємодії всіх правових чинників не лише між собою, а й з тими

економічними, політичними та соціальними факторами, які утворюють “середовище життєдіяльності” суб’єкта господарювання.

У межах такого розуміння філософії обліку, і, зокрема, облікової політики окремі теорії, концепції, гіпотези та інші теоретичні конструкції виступають методами єдиного пізнавального процесу, за допомогою якого розкривається зміст облікової політики як комплексного, багатогранного й багатомірного явища бухгалтерського обліку.

З урахуванням особливостей облікової політики, можливим і реальним є здійснена інтелектуальна проекція основних категорій і принципів філософської гносеології на проблематику облікової політики. За своєю сутністю, гносеологія облікової політики конкретизує і адаптує вихідні постулати і досягнення філософської гносеології до сфери облікової політики з урахуванням її специфіки. Тобто, гносеологія облікової політики орієнтована, в основному, на те, якою повинна бути облікова політика, а не на те, якою вона є насправді.

Така необхідність пояснюється, перш за все, тим, що вивчення і розуміння облікової політики дозволяє не лише виявити масштаби й межі нашого пізнання цієї складової системи бухгалтерського обліку, але й з більшою часткою критичності віднести до того суб’єктивного психологічного елемента, який викривляє розуміння облікової політики.

Для того, щоб зрозуміти, що таке облікова політика, необхідно вийти за її межі, розкрити ті економічні, політичні, соціальні та інші причини, які визначили її появу, призначення, функції і роль в системі бухгалтерського обліку. Це вивчення детермінує необхідність всебічного дослідження всіх цих фактів. Так, облікова політика в кінцевому рахунку визначається матеріальними умовами життя суспільства і, перш за все, його виробничими відносинами, а, отже, потребує аналізу. Вона надалі є категорією, яка впливає в зворотному вигляді на свій базис, і тому вимагає філософського осмислення.

Для визначення сутності облікової політики необхідно залучити аналіз та синтез. При виявленні окремих ознак, рис, сторін, властивих обліковій політиці, пояснюючи одна за одною її складові, виникає потреба об'єднати всі отримані знання в єдине ціле, відтворити всі компоненти цілого в їх природному взаємозв'язку, обумовленості й залежності. При цьому необхідно відокремити істотне, головне та важливе від неістотного, другорядного і випадкового, визначити основу, причинну необхідність, об'єктивну закономірність виникнення, існування й розвитку облікової політики. Успішне вирішення цієї задачі призведе до пізнання її сутності, адже з допомогою облікової політики можливим є відтворення діяльності того чи іншого суб'єкта господарювання.

Зі сказаного випливає, що, завдяки застосуванню облікової політики в системі бухгалтерського обліку, розкриваються внутрішні й необхідні, загальні й основні, істотні, головні й стійкі властивості, ознаки, риси економічних явищ, єдність і взаємообумовленість яких визначає їх специфіку і закономірності виникнення.

Дослідження філософського аспекту облікової політики виступає як констатація недостатності досягнення до даного моменту рівня знання, що є наслідком відкриття нових факторів або зв'язків, виявлення логічної недосконалості існуючих знань або виникнення таких нових запитів бухгалтерської практики, які вимагають виходу за межі отриманих знань, рух до нового знання про облікову політику.

Подальше дослідження облікової політики передбачає аналіз та систематизацію основних критеріїв визначення сутності поняття “облікова політика”, адже точне логічне визначення його сутності та змісту – основна умова істинного знання. Уточнивши поняття, ми досягнемо більшої зрозумілості та логічності в подальших дослідженнях.

Узагальнення даних щодо визначення сутності облікової політики дозволило зробити наступні висновки. У довідковій літературі поняття “облікова політика” розглядалось досить давно, проте як бухгалтерський

термін з'являється на початку 90-х років ХХ ст. Це може бути зумовлено тим, що, по-перше, хоча економічні та тлумачні словники й мають значний обсяг, питома вага бухгалтерської термінології в них незначна. По-друге, вживання терміну “облікова політика” саме у вітчизняній бухгалтерській практиці є наслідком процесів реформування та його існування в Україні обмежується останніми десятиріччями.

У більшості довідкових літературних джерел кінця 80-х та початку 90-х рр. ХХ ст. поняття облікової політики пов'язують з поняттям облікового відсотку (дисконту) – плати, що утримується банками при придбанні (обліку) векселів, цінних паперів й інших боргових зобов'язань до настання терміну платежу за ними [63]. Облікова політика розглядається як політика центрального банку, спрямована на регулювання економіки в цілому, шляхом зміни розміру офіційних облікових ставок з метою впливу на обсяги кредиту в країні, темп інфляції, а також стан платіжного балансу та валютний курс. У сучасних працях, присвячених питанням регулювання грошового ринку, цей інструмент грошово-кредитної політики носить назву “процентної політики”.

Таким чином, поняття облікової політики може розглядатися з двох позицій: як фінансова та облікова категорія.

З приводу трактування терміну “облікова політика” в бухгалтерському розумінні думки дослідників розділились. Найчисельніша група авторів дотримується визначення облікової політики як прийнятої установою сукупності способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення.

Порівнявши визначення методу бухгалтерського обліку та його складові з наведеним визначенням облікової політики, можна погодитися з Р.А. Алборовим, що ці визначення співпадають [1]. При цьому слід врахувати, що метод бухгалтерського обліку склався 500 років тому, і, як свідчить практика, будь-який суспільно-економічний устрій не може його

змінити. Більш того, його не можна замінювати будь-яким іншим поняттям або ототожнювати з поняттям облікової політики. Визначення сутності поняття “облікової політики”, як інструменту реалізації методу бухгалтерського обліку, є абстрактним, і для установи воно потребує уточнення та конкретизації.

Ідентичність визначення облікової політики в українському законодавстві та МСФЗ може свідчити про те, що при розробці національних стандартів не тільки було відкинуто надбання національної науки в галузі бухгалтерського обліку за останні 100 років, а й не враховувалися особливості менталітету, історично сформовані традиції. Як бачимо, МСФЗ та Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” основне призначення та сферу дії облікової політики окреслюють межами процесу складання звітності. Ширше ця сфера сформульована у нормативних визначеннях географічних сусідів України, які до складання фінансової звітності додають процес ведення бухгалтерського обліку. Такий підхід заслуговує особливої уваги, оскільки отримання фінансової звітності, яка б задовольнила всі вимоги користувачів та відповідала б всім якісним характеристикам, можливе лише за умови правильного ведення бухгалтерського обліку.

В Україні ключовим для адаптації облікової політики в практиці бухгалтерського обліку, як і в багатьох інших пострадянських країнах, є розуміння того, що облікова політика поширюється не лише на фінансову звітність, а на бухгалтерський облік в цілому. І це є логічним, оскільки фінансова звітність, в першу чергу, є результатом ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика, як вона визначена в МСФЗ, є за своєю сутністю балансовою політикою або політикою складання річної фінансової звітності, яка набула широкого розповсюдження у бухгалтерському обліку країн Західної Європи (Німеччина, Англія, Польща тощо).

Досить вдалими, на наш погляд, є визначення облікової політики як набору методик, форм, способів ведення та організації бухгалтерського

обліку, які впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами інформації, запропоноване А.Й. Балдіною, Т.М. Дементей, Є.І. Завідовою, І.Є. Тішковим [10]. Визначення сутності облікової політики в тісному взаємозв'язку з метою, яка досягається за її допомогою, здійснює Р.А. Алборов [1].

Узагальнюючи висновки, яких ми дійшли в процесі аналізу наукових досліджень, отримано наступні постулати, які будуть покладені в основу визначення облікової політики установ державного сектору економіки:

1) оскільки елементи облікової політики повинні разом виконувати єдину функцію, доцільно використовувати термін “комплекс”;

2) так як всі фактори, які впливають на облікову політику установи, навести неможливо, вважаємо за доцільне не наводити перелік факторів, під впливом яких формується облікова політика;

3) облікова політика у вітчизняній практиці, адаптувавшись до особливостей національного бухгалтерського менталітету, розповсюджується не лише на складання фінансової звітності. Фінансова звітність є результатом ведення бухгалтерського обліку та його раціональної організації, тому облікова політика охоплює всі процеси;

4) облікова політика повинна бути побудована, у першу чергу, в інтересах держави.

Дослідження політологічного та філософського аспектів облікової політики, результатів наявних досліджень дозволив встановити, що під обліковою політикою установи слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає галузевим особливостям діяльності установи.

Подальше розкриття економічної сутності облікової політики передбачає визначення завдань, які вона повинна вирішувати при відображенні господарської діяльності в бухгалтерському обліку як його складова. Ефективність впровадження облікової політики у вітчизняну практику визначається об'єктивністю потреби у її формуванні, для чого

необхідно встановити користувачів облікової політики та основну мету її формування та реалізації.

Дослідження теоретичних підходів до визначення основної мети формування облікової політики дозволило виявити два найбільш загальних напрями. Згідно з першим облікова політика пов'язана, в першу чергу, з веденням обліку, отриманням інформації для складання звітності та надання її зовнішнім користувачам. Другий підхід полягає у розумінні облікової політики як системозабезпечуючого фактора бухгалтерського обліку. Згідно з цим підходом облікова політика є не тільки інструментом організації бухгалтерського обліку, а саме з її формування починається бухгалтерський облік.

Віднесення облікової політики до внутрішніх елементів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку впливає з її місця в загальній системі регулювання. Нормативний характер внутрішніх документів з облікової політики дозволяє з її допомогою регламентувати суперечливі питання, які не відображені в нормативно-правових актах. Саме в умовах невизначеності облікова політика є тим засобом, який згладжує наслідки перманентних змін та розбіжності діючого законодавства шляхом обговорення спірних моментів в Положенні (наказі) про облікову політику.

Широкий спектр питань, які вирішуються обліковою політикою, багатовекторність її призначення та врахування мети обліку на кожному етапі його розвитку дозволили виділити виміри облікової політики установи. Поширення підходів до бухгалтерського обліку на облікову політику зумовлене належністю облікової політики до складових системи бухгалтерського обліку. Кожен з вимірів, в якому реалізується облікова політика, характеризується колом питань, які вона повинна вирішувати в цьому аспекті та відповідними вимогами до неї. Розглянемо детальніше ці виміри.

Виходячи з основної мети обліку відповідно до цього підходу, облікова політика повинна забезпечити справедливість по відношенню до всіх учасників господарського процесу. На глобальних рівнях формування

облікової політики (міждержавному та державному) цей вимір реалізується через забезпечення уніфікованості даних бухгалтерського обліку. Єдність щодо розуміння та трактування даних бухгалтерського обліку зумовлюється існуванням різних груп користувачів та неоднорідністю їх інтересів. Політика держави в сфері бухгалтерського обліку повинна бути спрямована на досягнення балансу інтересів цих користувачів, створення умов для використання бухгалтерського обліку як мови бізнесу. В свою чергу, на рівні установи облікова політика повинна формуватись таким чином, щоб забезпечувати певний паритет між задоволенням інтересів розпорядників коштів вищого рівнів і розпорядників вищого рівнів.

Економічний вимір проявляється в здатності за допомогою вибору елементів облікової політики впливати на розмір економічних показників. В контексті економічного виміру облікової політики важливим є питання досягнення її ефективності та оптимальності.

Під максимальним ефектом від ведення обліку, який повинна забезпечити облікова політика, Р.А. Алборов розуміє своєчасне формування фінансової і управлінської інформації, її достовірність, об'єктивність, доступність і корисність для прийняття управлінських рішень і широкого кола користувачів. [1]. Під оптимальною обліковою політикою установи С.Л. Коротаєв розуміє політику, за якої суб'єкт господарювання на основі обраних ним способів та методів ведення обліку забезпечує максимальну ефективність своїй фінансово-господарській діяльності [58].

Разом з тим існує протилежна точка зору, згідно якої впровадження облікової політики у вітчизняну практику є не тільки фактором, який ускладнює роботу обліковців, але й є згубним помилковим шляхом розвитку вітчизняного обліку.

Економічний ефект від формування та реалізації облікової політики установи, на наш погляд, виявляється якісними характеристиками та полягає у створенні організаційно-технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку; упорядкуванні та скороченні документообороту установи;

можливості отримання запланованого рівня показників фінансового стану та ефективності діяльності; зменшення кількості помилок при веденні бухгалтерського обліку та підвищенні ефективності і дієвості внутрішнього контролю за його веденням; забезпечення єдиної інтерпретації даних бухгалтерського обліку для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. [107]

Саме облікова політика покликана сформулювати принципово новий світогляд бухгалтерів, спрямований на усвідомлення своєї ролі в господарському процесі не тільки у отриманні інформації про реєстрацію фактів господарського життя, а як активних учасників процесу прийняття управлінських рішень. Це пояснюється перш за все присутністю значної кількості економічних інтересів, що призводить до обґрунтування різних методичних підходів до побудови обліку – можливості вибору облікової політики. Відсутність конкретної оцінки кожного факту та події, реалізація через бухгалтерський облік інтересів різних груп користувачів, привносить до нього суб'єктивні уявлення як автора облікової політики, так і того, хто ініціює її формування. [106]

Психологічний вимір облікової політики має право на існування, оскільки кожен власник, управлінець та бухгалтер – це особистість з певними знаннями та уявленнями про бухгалтерський облік, крім того, бухгалтерська інформація неодмінно несе відбиток особистих цілей інших користувачів. Унікальність облікової політики зумовлена унікальністю суб'єкта господарювання та господарської ситуації, в якій він функціонує; носить особливості індивідуумів, які приймають участь у формуванні облікової політики та відбиток індивідуальних характеристик особи (користувача), інтереси якої були визнані пріоритетними при її формуванні. Забезпечення даними різних рівнів управлінського обліку можливе через облікову політику лише за умови, що вимоги до характеру даних будуть чітко сформульовані та доведені до суб'єктів формування.

Інформаційний вимір передбачає надання максимально можливого обсягу інформації, який може бути використаний у множині моделей прийняття рішень. Визначальною є спрямованість застосування отриманого масиву даних для прогнозування майбутнього стану системи. Як вже зазначалось, завдяки принципу послідовності облікова політика може бути прийнята за основу для складання планів, а наявність диспозицій (альтернативних варіантів) робить її частиною адаптивної моделі. Під адаптивною моделлю слід розуміти інтелектуальні, інформаційно-технологічні образи визначених типів господарської діяльності, які здатні налагоджуватись на реєстрацію різних її подій, класифікувати їх за видами діяльності, способу та характеру відображення, з наступним накопиченням інформації про події, виявленням незвичайних (аномальних) подій та надавати інформацію, зрозумілу користувачам різних систем статистики та бухгалтерського обліку.

Технологічно-адаптивна модель бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання є системою реєстрації значущих подій господарської діяльності та фактів господарського життя. Ця модель є базовою для всіх інших технологічних моделей, так як реєстрація господарських операцій є основою для проведення наступних аналітичних узагальнень та групувань за всіма фінансовими показниками. Місцем зберігання інформації про облікову політику є автоматизована база даних, яка призначена для зберігання, накопичення та структурного об'єднання інформації. Концепція інтелектуального "сховища даних" лежить в основі програмно-технічних рішень, які визначаються як середовище функціонування технологічної моделі бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта. Концепція "сховища даних" дає таку перевагу, як доступ до всіх даних, які містять інформацію, що необхідна для формування звітності.

Облікова політика на рівні установи набуває юридичного характеру при її оформленні системою внутрішніх нормативних актів. Юридичний вимір облікової політики реалізується в двох напрямках. По-перше, облікова

політика сама є одним з рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку. По-друге, облікова політика установи оформлюється документом, який носить характер внутрішнього правового акту. Після затвердження цього документу він набуває юридичної чинності та є обов'язковим для виконання працівниками всіх структурних підрозділів. Порушення норм цього документу призводить до виникнення відповідальності.

Розглядаючи облікову політику в загальному розумінні як засіб підвищення ефективності господарської діяльності, слід зазначити, що навіть бездоганне виконання своїх функцій не може бути гарантом позитивного ефекту. Реалізація облікової політики, її спрямованість на покращення діяльності установи державного сектору повинна бути складовою загальної політики суб'єкта господарювання, раціонально вписуватись в її контур та бути співставною з іншими складовими – виробничою політикою, фінансовою політикою, ціновою політикою тощо.

Отже, враховуючи недостатність наукових розробок з питань облікової політики, її місця та призначення в господарській діяльності установи встановлено, що питання формування і реалізації облікової політики потребують проведення детальних наукових досліджень, у ході яких необхідно сформулювати єдиний понятійний апарат, вивчити можливість трактування та адаптації поняття облікової політики до історично сформованих особливостей і традицій національної системи бухгалтерського обліку з одночасним вирішенням ряду питань практичного характеру.

Висновки до розділу 1

Значимість органів місцевого самоврядування у структурі державного сектору економіки визначена їх функціями щодо формування та розподілу ресурсів державного і місцевого бюджетів на рівні об'єднаних

територіальних громад, які виступають об'єктом дослідження магістерської роботи.

Аналіз структури доходів, видатків та витрат Колодненської сільської ради підтверджує ефективність використання коштів на власні потреби за окремими підрозділами громади.

Інтеграція державного сектору України до європейських вимог та стандартів є підґрунтям побудови облікової політики установ державного сектору економіки як інструменту належної організації та методики обліку фінансових та не фінансових ресурсів.

Проведені дослідження окремих постулатів та проблем нормативно-правового регулювання, розробки та впровадження облікової політики дали змогу визначити основні критерії та складові облікової політики установ державного сектору економіки.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ МЕТОДИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

2.1. Методика формування облікової політики

Місце облікової політики в системі бухгалтерського обліку та її використання як інструменту організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору викликає ряд проблем практичного характеру: як формується облікова політика в установах державного сектору, ким формується, яка послідовність цього процесу, хто несе відповідальність за формування та дотримання облікової політики, як це відображається документально.

Відповіді на ці питання дозволить власнику використовувати облікову політику як реальний інструмент організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору.

Під формуванням облікової політики розуміють вибір:

- найбільш прийняттого способу ведення обліку з багатьох способів, які допускає законодавство та нормативні акти;
- деякої сукупності відомих способів ведення бухгалтерського обліку та встановлення порядку їх застосування в конкретній господарській ситуації.

Методика формування облікової політики установи передбачає встановлення осіб, відповідальних за розробку, встановлення термінів та алгоритму формування, документального оформлення та порядку затвердження облікової політики. Формування облікової політики повинно включати комплекс дій власника щодо організації бухгалтерського обліку.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (п. 5, ст. 8) визначено, що установа самостійно встановлює свою облікову політику [39]. Проте, ні Законом, ні П(С)БО, що регулюють питання

ведення обліку, не встановлено, які саме суб'єкти повинні здійснювати формування облікової політики на практиці.

В результаті досліджень встановлено, що причиною відсутності рекомендацій з організаційно-технічних питань формування облікової політики – орієнтація під час реформування бухгалтерського обліку на МСФЗ, які не містять відомостей щодо внутрішніх процесів, які відбуваються в установі при виборі певного варіанту облікової політики.

Облікова політика на міждержавному і державному рівнях має обов'язковий характер, формується на загальних засадах ведення бухгалтерського обліку. На міждержавному рівні відбувається розробка правил і принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах об'єднання держав. На рівні держави розробляються принципи, правила та процедури бухгалтерського обліку, що є найоптимальнішими для досягнення курсу фінансово-економічного розвитку держави. Загальнодержавна облікова політика визначається Цивільним і Господарським кодексами, спеціальними законами, П(С)БО, інструкціями Міністерства фінансів та інших міністерств та відомств. Керуючись вимогами першого і другого рівнів, установи державного сектору формують власну облікову політику з урахуванням особливостей його діяльності. Ступінь свободи у формуванні облікової політики обмежений державою у прийнятих законах, положеннях, постановах та інших нормативних документах, у яких є допустимі варіанти альтернативних рішень щодо здійснення облікових процедур. Дійсно, у зв'язку з тим, що облікова політика обумовлюється в нормативному акті нижчого рівня, останній повинен ґрунтуватися на Цивільному і Господарському кодексах, спеціальних законах, Положеннях з бухгалтерського обліку, Інструкціях Міністерства фінансів та інших міністерств та відомств. У межах даного дослідження розглядається облікова політика третього рівня, яка є визначальним елементом організації обліку установ державного сектору. Рис. 2.1.[106]

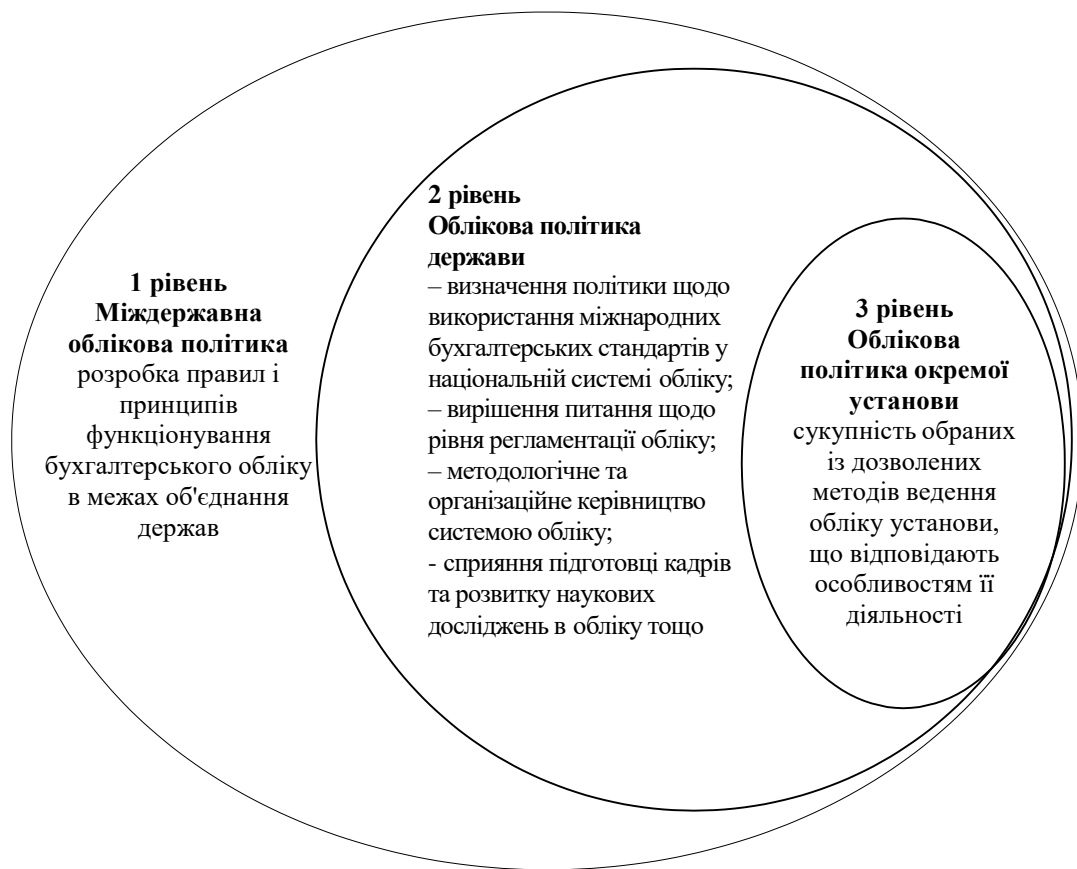


Рис. 2.1. Рівні облікової політики

Підхід до формування облікової політики, передбачений МСФЗ, націлений на забезпечення відповідності фінансової звітності стандартам. Для цього МСФЗ передбачено три способи (джерела) визначення облікової політики (табл. 2.1).

З таблиці 2.1 видно, що згідно з МСФЗ при формуванні облікової політики установа повинна забезпечити виконання їх норм. Крім того, широкого застосування набуває професійне судження. Використання професійного судження в бухгалтерському обліку є гостро дискусійним питанням, в першу чергу, викликає перебудову менталітету та світогляду обліковців, який склався за десятиріччя адміністративного регулювання обліку.

Таблиця 2.1

Джерела визначення облікової політики за МСФЗ

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Пояснення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	За аналогією з подібними операціями	Передбачає орієнтацію на вимоги, прийняті для подібних операцій, і загальні принципи системи МСФЗ. При цьому розглядаються стандарти та роз'яснення, які безпосередньо не регулюють конкретне питання. Подібність операцій встановлюється на основі професійного судження
2	Виходячи із загальних визначень та критеріїв	За конкретним питанням, яке не врегульоване стандартами, джерелом є загальні визначення та критерії, що описані в Принципах підготовки та подання фінансової звітності. Принципи допомагають спеціалістам, зайнятим підготовкою звітності, застосовувати стандарти та вирішувати питання, які поки що не знайшли відображення в спеціальному документі
3	На основі національних правил і загальноприйнятої практики	В цьому випадку джерелом вимог і принципів для складання звітності можуть бути, зокрема, US GAAP, які, за загальним визнанням, містять детально відпрацьовані правила обліку для багатьох складних операцій. Цей спосіб припустимий лише у випадку, якщо національні правила та галузева практика не суперечать духу та логіці Принципів підготовки і подання фінансової звітності, стандартів і пояснень до МСФЗ

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів» визначає облікову політику, як «конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів». [72]

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» дає визначення дефініції облікової політики, що не відрізняється суттєво від трактування даного терміну у суб'єктів державного сектору чи у міжнародному обліку: це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності. [81]

Слід констатувати той факт, що в українських літературних джерелах питання формування облікової політики не знаходить належного відображення, увага звертається на важливість облікової політики, однак дискусія щодо суб'єктів її формування не набула широкого розповсюдження.

Згідно з позицією, яку підтримує переважна більшість науковців – формування облікової політики установи покладається на головного

бухгалтера. Реалії сучасного бухгалтерського обліку показують, що професійних знань і навичок головного бухгалтера може бути недостатньо для формування досконалої облікової політики, яка б враховувала всі аспекти господарської діяльності.

Недосконалість позиції, згідно з якою облікову політику формує керівник, можна обґрунтувати так: по-перше, у випадку, коли керівництво здійснює найманий управлінський персонал, відсутня гарантія того, що сформована ними облікова політика буде відповідати інтересам власника; по-друге, керівниками установ можуть бути особи, які не тільки не обізнані в питаннях бухгалтерського обліку, але й які через брак економічної освіти не можуть сформулювати вимоги до інформації, що акумулюється в системі бухгалтерського обліку, та ефективно використовувати її для управління.

Створення спеціальної комісії, яка формує облікову політику, можливе на установах з розгалуженою організаційною структурою, яка містить плановий, юридичний, технічний відділи, а також значний бухгалтерський штат.

Низький рівень економічної освіти керівників і менеджерів, які неспроможні самостійно проводити аналіз роботи, викликає необхідність залучати до виконання робіт з розробки облікової політики аудиторів або інші спеціалізовані фірми.

Перш ніж вирішити хто є суб'єктами формування облікової політики, слід визначити, хто несе відповідальність за її формування та в чий це інтересах. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" покладається на керівника установи [39]. Таким чином, можна зробити висновок, що до його повноважень також входить формування облікової політики, проте, усвідомлення ролі облікової політики повинно базуватись не на вимогах законодавства.

На сучасному етапі власники повинні не тільки усвідомити роль організації бухгалтерського обліку у забезпеченні ефективності процесу управління, але й зрозуміти, що організація обліку покликана зберегти та примножити його майно. В багатьох випадках участі власників у процесі організації бухгалтерського обліку перешкоджають наступні обставини: 1) власники необізнані з питань бухгалтерського обліку в достатній мірі для формування облікової політики; 2) власник може не приймає безпосередньої участі в управлінні установою; 3) власників декілька, що ускладнює їх участь у процесі формування облікової політики.

Крім того, вибір суб'єктів формування облікової політики залежить від галузевої специфіки установ державного сектору, кваліфікації та рівня освіти облікових працівників, наявності платіжних засобів та є суто індивідуальним для кожної господарської одиниці в конкретній економічній ситуації.

Аналіз теоретичних засад облікової політики, публікацій з питань облікової політики, міжнародних стандартів фінансової звітності дозволив виробити основні принципи та вимоги, на яких базується формування та застосування облікової політики. Необхідність їх покладення в основу розробки та реалізації облікової політики пояснюється тим, що їх недотримання може спотворювати інформацію про майновий та фінансовий стан, результати діяльності установи, а також розглядатись як порушення правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Основними засадами формування та реалізації облікової політики є:

1. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, встановлені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, які є обов'язковими для дотримання всіма суб'єктами господарювання. Облікова політика, як складова системи бухгалтерського обліку, повинна формуватись в межах встановлених принципів. (Рис. 2.3.)

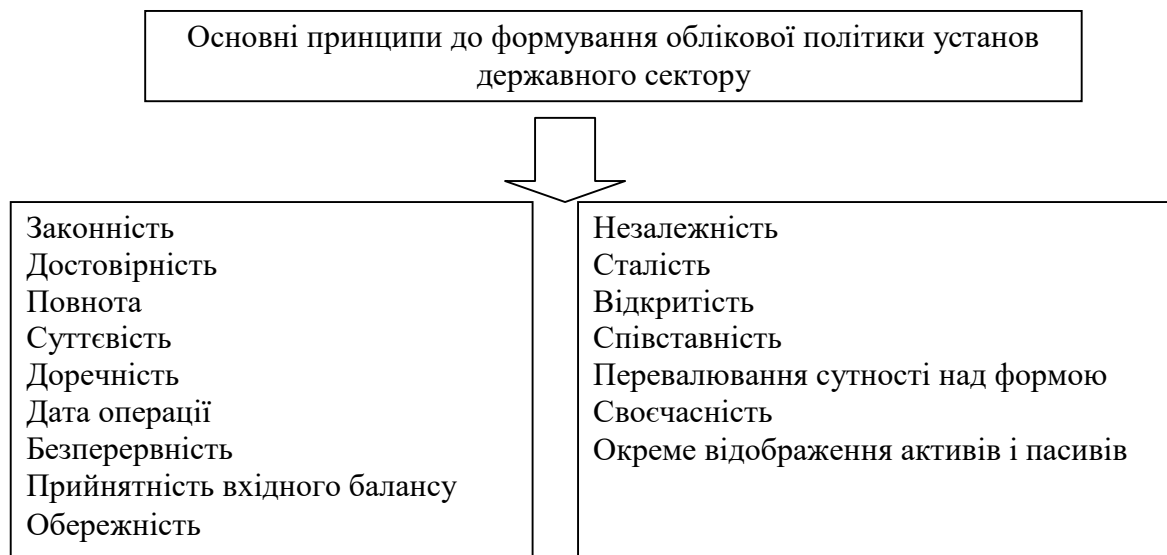


Рис 2.3. Основні принципи до формування облікової політики установ державного сектору

2. Вимоги до облікової політики розглянемо у таблиця 2.2.

Таблиця 2.2.

Вимоги до облікової політики

№ за/п	Вимога	Зміст
1.	законність	обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству
2.	адекватність	облікова політика повинна відповідати особливостям умов та специфіці його діяльності
3.	ефективність	витрати на впровадження або розробку певного елемента облікової політики не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження
4.	єдність	облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій.
5.	гласність	облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних

Процес формування облікової політики трудомісткій, вимагає виконання ряду складних аналітичних процедур; бачення перспектив

розвитку установи; відповідального, професійного, зваженого, творчого підходу. Перед тим, як приступити до нього, необхідно досконало вивчити всі фактори, які можуть спричинити вплив на вибір того чи іншого елемента облікової політики. Кожен суб'єкт господарської діяльності має свою специфіку та певні особливі риси, притаманні лише йому, які, безперечно, зумовлюють вибір тих чи інших способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку.

Коло факторів, які впливають на вибір і обґрунтування облікової політики, надзвичайно широке та охоплює як вагомі укрупнені характеристики суб'єкта господарювання (форма власності, вид діяльності), так і окремі показники господарської діяльності (середньоспискова чисельність працівників, рентабельність продукції тощо). Звідси можна зробити висновок, що при формуванні облікової політики необхідно враховувати всю сукупність характеристик учасників господарського процесу.

Велика кількість факторів зумовлена тим, що облікова політика на мікрорівні створюється з урахуванням всіх особливостей окремого суб'єкта державного сектору, є індивідуальною для кожної установи. Вважаємо за доцільне розподілити всю сукупність на певні групи, вплив на формування облікової політики яких є найбільш відчутним:

- економічно-правове поле діяльності: стан господарського, податкового, економічного, бухгалтерського та інших законодавств; рівень інфляції; розвиток інфраструктури ринку; інвестиційна активність, сприятливість інвестиційного клімату тощо;

- правовий і організаційний статус установи: галузь і вид діяльності, кількість видів діяльності; обсяги господарської діяльності; виробничі, фінансові, комерційні та інші особливості установи; рівень свободи дій у питаннях ціноутворення, можливість самостійного прийняття рішень тощо;

- організаційна структура установи: організаційна структура управління; наявність структурних підрозділів, взаємозв'язок між ними;

структура облікового апарату, розподіл обов'язків між обліковими працівниками;

- стратегія фінансово-господарського розвитку: поточні та перспективні напрями розвитку установи;

- кадрове та матеріально-технічне забезпечення: рівень кваліфікації адміністративного персоналу та бухгалтерської служби; рівень розвитку матеріально-технічної бази; система матеріальної зацікавленості та матеріальної відповідальності, система інформаційного забезпечення установи.

Особлива увага суб'єктів формування облікової політики повинна приділятися вибору методичної складової облікової політики. Особливе значення цієї складової визначається тим, що вибір її елементів, які є методичними прийомами і способами, приводить до змін у складі прав та зобов'язань, впливає на аналітичні показники, що отримуються за даними статей фінансової звітності.

Формування та реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю. Запропоновані рекомендації з вибору суб'єктів формування облікової політики установи дозволять розпорядникам бути реальними учасниками процесу формування власної політики бухгалтерського обліку. Розробка та аналіз теоретичних засад формування та реалізації облікової політики (принципів та вимог); факторів, які впливають на її вибір; оцінка впливу обраних елементів на аналітичні показники, обсяги доходів та податок на прибуток, а також узагальнення перерахованого в структурно-логічній моделі формування призначені для використання безпосередніми суб'єктами формування облікової політики і дозволять підвищити ефективність як самого процесу, так і його кінцевого результату – облікової політики установи.

Заключним етапом формування облікової політики конкретної установи є її документальне оформлення. Вид документу, який використовується для

документального оформлення, його зміст та будова, порядок затвердження потребує окремих досліджень, яким присвячено наступний пункт.

2.2. Документальне оформлення облікової політики установ державного сектору економіки

Установи державного сектору ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС й інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Мінфіном. Ця норма закріплена в абз. 2 ч. 2 ст. 56 Бюджетного Кодексу України (БКУ). [13]

При цьому НП(С)БОДС — нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування фінансової політики, визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, яка не суперечить міжнародним стандартам. Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні передбачені Законом № 996. [39]

Всі, без виключення, установи державного сектору повинні вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність на підставі принципів і методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці.

При визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа установи державного сектору, як суб'єкти державного сектору, керуються НП(С)БОДС й іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі.

Для правильного ведення бухобліку, забезпечення відображення всіх проведених фінансово-господарських операцій, розпорядник бюджетних коштів повинен керуватись обліковою політикою установи, формування якої передбачене НП(С)БОДС 125. [76]

Потреба у формуванні облікової політики на рівні суб'єктів господарювання пов'язана з наявністю в законодавчих нормативно-правових актах альтернативних варіантів обліку, серед яких бухгалтер повинен обрати оптимальний і організувати відповідним чином його структурні складові, завдяки

чому він стає активним учасником здійснення господарських операцій, а не тільки їх реєстратором.

Термін «облікова політика» включає слова облік і політика. Сутність обліку є добре відомою у професійній сфері. Слово ж «політика» характеризує мистецтво управляти державою, однак притаманне також і економічній діяльності, в якій вживаються такі словосполучення, як економічна та фінансова політика, соціальна політика тощо. Власне саме тому словосполучення «облікова політика» є цілком виправданим.

При виборі варіанта щодо конкретного питання ведення й організації обліку в установі слід використовувати єдиний підхід (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Елементи, принципи та фактори облікової політики

№ з/п	Назва	Характеристика
Елементи		
1	Обов'язкові	Розкриваються у примітках до фінансової звітності
	Необов'язкові	Не розкриваються у примітках до фінансової звітності
Принципи		
2	Законність	Методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та правовим нормам
	Адекватність	Облікова політика повинна відповідати особливостям умов діяльності установи (організації), її галузевої спрямованості.
	Єдність	Облікова політика єдина для установи незалежно від кількості її підрозділів та філій
Фактори		
3	I	Вплив економічного, податкового та бухгалтерського законодавства
	II	Правовий статус установи
	III	Плани розвитку установи – поточні та перспективні
	IV	Кадрове та матеріально-технічне забезпечення бухгалтерської служби

При формуванні облікової політики бюджетним установам обов'язково слід дотримувати наступних основних вимог: повнота; законність; несуперечність; пріоритет змісту над формою; достовірність; раціональність; обачність.

Основною метою формування облікової політики є: підвищення фінансової стійкості установи, посилення її незалежності від зовнішніх факторів у результаті нарощування джерел власних коштів; цільове накопичення і використання накопичених грошових і матеріальних ресурсів переважно на розвиток установи, її оновлення й технічне переозброєння тощо.

Загалом складовими облікової політики є методологічні та методичні аспекти (рис. 2.4).

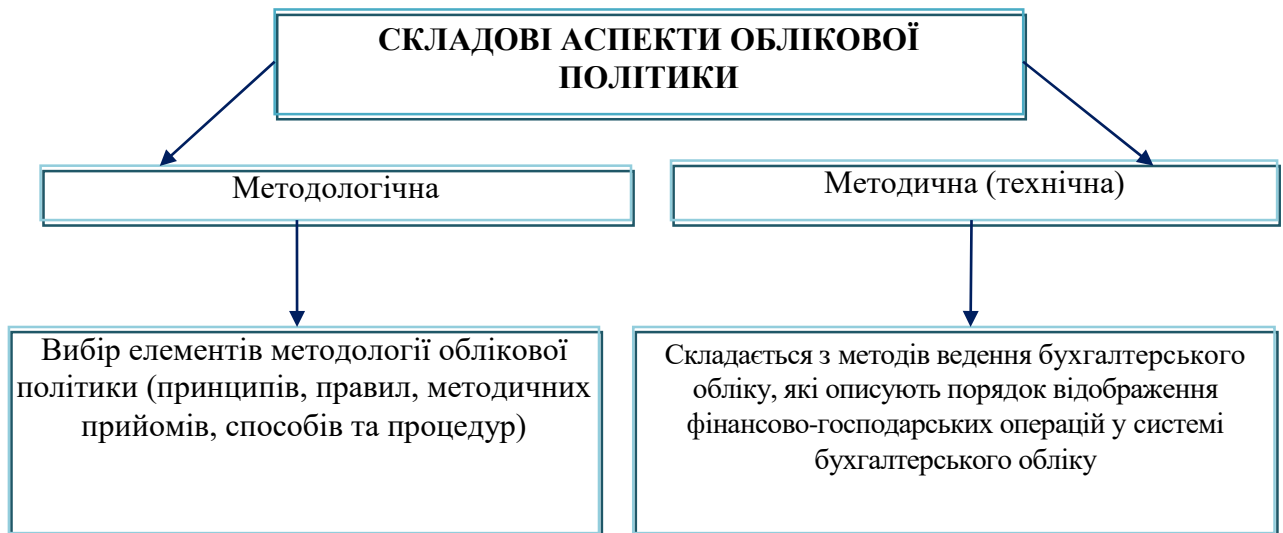


Рис. 2.4. Складові аспекти облікової політики

Облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку бюджетної установи. Тому організація бухгалтерського обліку розпорядником бюджетних коштів полягає в розробці таких двох основних документів: наказ про облікову політику установи державного сектору; наказ про організацію бухгалтерського обліку і фінансової звітності установи державного сектору.

Отже, розглянемо кожен із цих пунктів. Принципи формування облікової політики.

Облікова політика — це сукупність принципів, методів та процедур, використовуваних установою для складання і надання фінансової звітності. Закон № 996 встановлює, що установа самостійно визначає свою облікову політику з урахуванням своєї специфіки і необхідності дотримання нормативних документів як загальнодержавного, так і відомчого значення.

При проведенні ревізій, аудиту перший документ, котрий обов'язково вимагають контролюючі органи – наказ (Положення) про облікову політику.

Відсутність його – є порушенням Закону № 996, через не визначеність установи своєї облікової політики.

При цьому обов'язковість наявності наказу про облікову політику визначена п. 4 розд. 1 НП(С)БО 125, згідно з яким облікова політика суб'єкта держсектору визначається розпорядчим документом, у якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які повинні застосовувати суб'єкт держсектору і за якими нормативно-правовими актами з ведення бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. [76]

До речі, одноваріантні методи оцінки, обліку і процедури, передбачені НП(С)БОДС, є обов'язковими до застосування, і включати їх до наказу про облікову політику недоцільно.

Обрана установою облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

Таким чином, головний розпорядник бюджетних коштів реалізує свої права стосовно застосування принципу єдності бюджетної системи, який забезпечується єдністю порядку ведення бухгалтерського обліку (ст. 7 БКУ).

[13] Одночасно головний розпорядник здійснює методичне керівництво і контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухобліку, складання бюджетної і фінансової звітності бухгалтерською службою установи державного сектору, якій підпорядковані інші бюджетні установи.

Формування облікової політики філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами розпорядника бюджетних коштів в обов'язковому порядку повинно базуватися на дотриманні ним вимог головного розпорядника бюджетних коштів стосовно визначених ним підходів до облікової політики за відповідними об'єктами.

2.2.1. Структурні складові положення про облікову політику

Положення про облікову політику визначає методологічні питання бухгалтерського обліку без розкриття питань, що стосуються організації такого обліку. При складанні облікової політики установи державного сектору повинна визначити принципи і методи обліку, на які в неї залишилося право вибору або ухвалення управлінського рішення з урахуванням вимог НП(С)БОДС і єдиних підходів до облікової політики, встановлених головним розпорядником бюджетних коштів або вищою за рівнем організацією.

Проект положення готує головний бухгалтер (начальник фінансово-економічної служби), оскільки згідно з п.п. 7 п. 13 Типового положення №59 саме на нього покладається обов'язок розробки пропозицій щодо визначення облікової політики. Вивчити НП(С)БОДС і Методичні рекомендації щодо облікової політики установи. Розглянемо підготовчі етапи для формування положення про облікову політику (Рис.2.5).

ПІДГОТОВЧІ ЕТАПИ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ПОЛОЖЕННЯ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

1. Вивчити розпорядчі документи головного розпорядника бюджетних коштів, галузевих Наказ 635 (за їх наявності) з визначенням установлених єдиних підходів усередині відомства.
1. За наявності раніше діючого наказу (Положення) про облікову політику після проведеного аналізу (пп. 1, 2) оцінити відповідність змісту цього документа встановленим нормативним і розпорядчим документам і наявність підстав для внесення змін до облікової політики.
2. Визначити об'єкти обліку установи, за якими немає рішення розпорядчого органу стосовно облікових оцінок і за якими установа може провести вибір оцінки відповідно до своєї специфіки.
3. Подати керівникові проекту наказу (Положення) на розгляд і затвердження. При відображенні в обліковій політиці облікових оцінок, за встановленням яких відсутні галузеві Наказ 635 і єдині підходи головного розпорядника бюджетних коштів, керівник повинен отримати від головного бухгалтера професійний висновок про законність установлення й обґрунтованість застосування таких облікових оцінок.
4. Затвердити проект положення у керівника, який після цього вважається офіційним документом і доводиться під підпис до відома всіх керівників структурних підрозділів, працівників бухгалтерської (фінансово-економічної) служби, матеріально відповідальних осіб.
5. Затверджений наказ офіційно надсилати головному розпорядникові бюджетних коштів за відомчою підпорядкованістю для його узгодження (офіційне відправлення на узгодження для контролюючих органів свідчитиме при перевірках контролюючими органами про те, що керівник виконує свої обов'язки щодо затвердження облікової політики).
6. Можливий варіант, коли проект положення, відправлений на узгодження, розглянутий і підписаний керівником та набирає чинності після отримання узгодження. Цей варіант дозволить за наявності зауважень головного розпорядника бюджетних коштів на етапі узгодження виключити необхідність внесення змін до вже діючого Положення.

Рис 2.5. Підготовчі етапи для формування положення про облікову політику

Основні елементи облікової політики установи державного сектору наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Основні елементи облікової політики установ державного сектору

Назва елемента облікової політики	Можливі варіанти принципів або методів обліку, передбачені національними стандартами
1	2
Інформація яка підлягає розкриттю	<p>101 «Подання фінансової звітності»</p> <p>Відображається в фінансовій звітності або примітках до неї</p>
Інформація яка вміщує в собі додатковий аналіз статей звітності	<p>Визначається керівництвом суб'єктів державного сектору</p>
Виділення географічного сегмента	<p>103 «Фінансова звітність за сегментами»</p> <p>Суб'єкт державного сектору самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації</p>
Виділення пріоритетного сегмента	<p>Пріоритетним сегментом може бути визначено або сегмент діяльності, або географічний сегмент</p>
Строки корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів	<p>121 «Основні засоби»</p> <p>Визначається керівництвом суб'єктів державного сектору</p>
Визначення періоду нарахування амортизації	<p>Період нарахування амортизації повинен визначатися головним розпорядником бюджетних коштів. Якщо щодо періоду нарахування амортизації немає вимог вищого за рівнем розпорядника, то в обліковій політиці бюджетної установи обов'язково потрібно самостійно встановити таку норму</p> <p>Цей пункт не є обов'язковим елементом облікової політики. У разі вимоги вищого за рівнем розпорядника бюджетна установа визначає періоди, коли встановлюють ліквідаційну вартість активів.</p>
Визначення ліквідаційної вартості активів	<p>Установлення розміру ліквідаційної вартості може бути визначене наказом про облікову політику головного розпорядника бюджетних коштів. Наприклад, у відсотках від первісної вартості за окремими активами; у розмірі не менше вартості дорогоцінних металів і металобрухту, який міститься в активі; у розмірі залишкової вартості, визначеної нормативними документами відомства, або про недоцільність установлення такої вартості (при цьому вона приймається як така, що дорівнює нулю)</p>

123 «Запаси»	
Визначення порядку проведення переоцінки	Визначення порядку проведення переоцінки основних засобів та інших активів і встановлення ознак сутєвості, при перевищенні яких бюджетна установа проводить переоцінку. Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів бюджетна установа погоджує з вищою за рівнем організацією. У разі ухвалення такого рішення переоцінку об'єктів основних засобів проводять на річну дату Балансу
Облік запасів за місцями зберігання	Визначається порядок обліку запасів за місцями зберігання в матеріально відповідальних осіб. Такий порядок обліку встановлюється бюджетною установою самостійно
Вибір методу оцінки вибуття запасів	Вибуття запасів оцінюють за одним з трьох методів: 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (у тому числі для активів, отриманих у результаті внутрівідомчої передачі); 2) середньозваженої собівартості; 3) собівартості перших за часом надходження запасів (метод ФІФО). Той чи інший метод оцінки вибуття запасів визначають рішенням головного розпорядника бюджетних коштів
Облік транспортно-заготівельних витрат і їх розподіл	Визначають порядок обліку транспортно-заготівельних витрат: 1) узагальнення на окремому субрахунку; 2) облік на окремому аналітичному субрахунку за окремими групами запасів (при доставці декількох найменувань, груп і видів запасів). Метод обліку і порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат у вартості запасів визначається головним розпорядником бюджетних коштів
124 «Доходи»	
Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться через:	1) вивчення виконаної роботи; 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; 3) визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат
Визнання доходу від необмінних операцій	Установи можуть визначити підходи до визнання доходу від необмінних операцій. Необхідність розкриття такої інформації відображається в примітках до фінансової звітності.
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	
Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності через:	1) коригування сальдо фінансових результатів поаєрєднїх перїодїв на початок звітнєго року; 2) повторного надання порївнїяльної їнформації щодо попереднїх звітнїх перїодїв

127 «Зменшення корисності активів»

Визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу

1. Виходячи з фінансових планів суб'єкта державного сектору на період не більше п'яти років.
2. На підставі фінансових планів суб'єктів державного сектору визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки щодо достовірності оцінки майбутніх грошових потоків.

128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»

Забезпечення майбутніх витрат

- за виплатами працівникам;
- витрат на реструктуризацію;
- виконання зобов'язань у разі припинення діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контактів.

129 «Інвестиційна нерухомість»

Критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості

Визначається керівництвом суб'єктів державного сектору

132 «Виплати працівникам»

Класифікація

Поточні виплати
Виплати при звільненні
Інші виплати

133 «Фінансові інвестиції»

Ознаки класифікації

Довгострокові інвестиції
Поточні інвестиції

134 «Фінансові інструменти»

Порядок визнання фінансових активів

На дату укладення контракту
На дату виконання контракту

135 «Витрати»

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) бюджетна установа встановлює за узгодженням з вищою за рівнем організацією залежно від своїх галузевих особливостей.
У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати

136 «Біологічні активи»

Порядок визнання біологічних активів

Інформація про біологічні активи, пов'язана з сільськогосподарською діяльністю установ державного сектору

Аналіз представлених позицій облікової політики установ державного сектору за елементами свідчить про незначний рівень варіативності в межах

запропонованих підходів, що не дає можливості їм самостійно обирати складові облікової політики.

Крім основної частини Положення про облікову політику може містити додатки, які наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Додатки до положення про облікову політику

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку	<p>Наводять тільки ту кореспонденцію субрахунків, яка стосується установи державного сектору, складеної на підставі Типової кореспонденції. Недоцільно включати до цього документа кореспонденцію субрахунків, господарські операції за якою не стосуються установи.</p> <p>Крім того, бюджетні установи в разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом і зобов'язаннями, яка не передбачена Типовою кореспонденцією, зі збереженням єдиних методологічних принципів, установлених НП(С)БОДС й іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в держсекторі.</p>
Відомість типових строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів	<p>При застосуванні строків корисного використання основних засобів суб'єкта державного сектору, що відрізняються від Типових строків корисного використання основних засобів і Типових строків корисного використання нематеріальних активів, у цьому документі обов'язково потрібно вказати відомчу нормативну базу, згідно з якою вони встановлені, або вказувати, що строк установлений установою при введенні об'єкта в експлуатацію самостійно з відповідним обґрунтуванням такого рішення</p>
Заключні моменти	<p>Установа державного сектору розробляє положення про облікову політику самостійно (з обов'язковим обліком положень, визначених у розпорядчому документі головного розпорядника бюджетних коштів, і відомчих особливостей). Проект положення узгоджують з вищою за рівнем організацією і після цього вводять його в дію. Аналогічний алгоритм використовується і в разі внесення змін.</p>
Узгодження наказу (Положення) з головним розпорядником бюджетних коштів	<p>Проект положення ґрунтується на розпорядчих документах головного розпорядника бюджетних коштів.</p> <p>Положення про облікову політику з урахуванням внесених до нього змін на вимогу вищого за рівнем розпорядника бюджетних коштів у вигляді додатка можна подати разом з річною фінансовою звітністю. Крім того, посилання на положення з окремих питань обліку можуть відображатися в бюджетній і фінансовій звітності, яку подають в орган Казначейства (наприклад, установлений період нарахування амортизації тощо). Зазвичай, подібного роду посилання установи наводять у примітках (Пояснювальній записці) до Балансу</p>
Терміни дії положення і внесення змін	<p>Установлюється на тривалий термін. Зміни вносяться, зазвичай, з початку року у випадках:</p> <ul style="list-style-type: none">— при переході на застосування нових принципів бухгалтерського обліку;— при зміні підходу до визнання або виміру господарської операції або події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

У досліджуваній установі Положення про облікову політику (Додаток В) затверджено Розпорядженням сільського голови, яке структуроване відповідно до діючого законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки.

2.2.2. Напрями формування наказу про організацію бухгалтерського обліку

Відповідно до діючого законодавства, керівник установи державного сектору визначає порядок організації бухгалтерського обліку, фіксації фактів проведених господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності впродовж установленого терміну.

Для ведення бухгалтерського обліку, керівник повинен створити бухгалтерську службу відповідно до структури, визначеної штатним розписом установи державного сектору, організувати роботу всіх структурних підрозділів і комісій для забезпечення повноцінної діяльності бухгалтерської служби.

Наказ про організацію бухгалтерського обліку є розпорядчим документом установи, який визначає порядок організації і ведення бухгалтерського обліку, ґрунтовані на вимогах НП(С)БОДС й інших нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі. Зміст цього наказу визначається як вимогами загального законодавства, так і вимогами, встановленими внутрівідомчими актами, а також особливостями (специфікою) діяльності конкретної установи.

Цей документ забезпечує координацію облікового процесу Колодненської сільської ради та визначається безпосередньо керівником облікової служби, щодо основних аспектів організації обліку: організаційного, методичного та технічного.

Наказ можна видавати щорічно, а також протягом року вносити до нього необхідні зміни та доповнення, наводити в новій редакції окремі пункти та

додатки виходячи з особливостей діяльності бюджетної установи. При цьому слід врахувати, що такі зміни не повинні зачіпати елементів облікової політики, які визначені наказом про облікову політику.

Наказ затверджує керівник установи, він є внутрішнім документом. Вищому за рівнем органу наказ може бути наданий тільки на його вимогу. При цьому цей наказ не вимагає узгодження з таким органом.

Головний бухгалтер забезпечує дотримання єдиних методологічних підходів до ведення бухгалтерського обліку, складання і надання у встановлені терміни фінансової звітності відповідно до Типового положення № 59, тобто несе відповідальність за дотримання облікової політики в бюджетній установі. Цей момент має бути зафіксований у Положенні про бухгалтерську службу і посадовій інструкції головного бухгалтера (начальника фінансово-економічної служби). [121]

Щодо інших осіб бухгалтерської служби відповідальність за операції, які знаходяться в їх веденні, встановлюється посадовими інструкціями (розробляються персонально за кожною посадою виходячи зі штатної структури і розподілу обов'язків усередині бухгалтерської служби), розробленими згідно з чинним законодавством і доведеними до працівника під розпис (під час прийому на роботу або при внесенні змін до таких документів).

Додатками до наказу про організацію бухгалтерського обліку є графік документообігу, який не має типової форми, складається з урахуванням особливостей штатної структури установи, завдань, які вона вирішує, і т. п. виходячи з потреби установи державного сектору відповідно до чинних нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку. Терміни розробки, контролю і передачі документів, зазначені у графіку документообігу, є обов'язковими для всіх посадових осіб установи. Виписки з графіка документообігу доводяться під розпис до всіх посадових осіб бюджетної установи, яких він стосується.

Робочий план рахунків — це план, основа якого законодавчо визначена, доповнений і деталізований залежно від вимог, специфіки діяльності бюджетної установи (вимоги вищої організації, керівника бюджетної установи і т. д.). У робочий план слід включати тільки ті субрахунки, які установа державного сектору реально використовує у своїй діяльності.

У Колодненській сільській раді розпорядженням сільського голови сформовано порядок організації бухгалтерського обліку з відповідними додатками. (Додаток В).

Таким чином, облікова політика повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу, в тому числі методичний та організаційно-технічний: під методичним аспектом слід розуміти обрані організацією конкретні способи та методи ведення бухгалтерського обліку, наприклад, методи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку тощо; під організаційно-технічним – систему побудови бухгалтерської служби, організації внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю; технологію обробки облікової інформації, наприклад, прийоми організації документообігу, інвентаризації, системи облікових реєстрів та інші відповідні способи, методи і прийоми. При розробленні облікової політики установи повинно прагнути до формування такої політики, яка б забезпечувала досягнення оптимальних (з погляду стратегії розвитку) кінцевих результатів фінансово-господарської діяльності.

2.3. Порядок внесення змін до облікової політики

Установа державного сектору може внести зміни до облікової політики у виняткових випадках, прямо встановлених НП(С)БОДС. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований, тому інформація повинна наводитись узагальнена, а її деталізація робиться в наказі про організацію бухгалтерського обліку.

Облікова політика, разом з реалізацією стратегії установи в галузі бухгалтерського обліку, забезпечує здійснення порівняльного аналізу з результатами діяльності інших установ, а також результатів діяльності за декілька періодів. Можливість порівняння забезпечується незмінністю облікової політики, з іншого боку, саме через відносну сталість облікової політики реалізується принцип послідовності бухгалтерського обліку. Тому до формування облікової політики та створення Положення або іншого документу, яким вона оформлюється, необхідно підходити таким чином, щоб він не вимагав коригувань протягом тривалого періоду (як мінімум, року).

Аналіз діючої практики показав, що абсолютна константа облікової політики реалізується досить складно через ряд причин, до яких, зокрема, відносяться часта зміна законодавства та людський фактор (адже передбачити все при складанні положення про облікову політику та наказу про організацію бухгалтерського обліку неможливо, незалежно від кваліфікації виконавців). Таким чином, час від часу виникає необхідність зміни елементів облікової політики, порядок здійснення якої, в свою чергу, викликає ряд проблем практичного та теоретичного характеру:

- чи не суперечить внесення змін до облікової політики принципу послідовності;
- в яких випадках можуть вноситись зміни до облікової політики; чи можна вносити зміни протягом року;
- яким чином документально оформити внесення змін до Положення про облікову політику;
- як відобразити зміни облікової політики у фінансовій звітності.

Суперечливість питання щодо здійснення зміни облікової політики полягає в тому, що сама її можливість (внесення змін) може розглядатись як порушення принципу послідовності, який передбачає послідовне з року в рік застосування прийнятої облікової політики.

Вивчення поглядів науковців щодо зміни облікової політики дозволило виявити дві групи дослідників, позиції яких діаметрально протилежні. Представники першої групи зазначають, що зміна облікової політики протягом року позбавляє сенсу принцип послідовності та є його порушенням. Друга позиція полягає в тому, що принцип послідовності не можна розглядати як заборону внесення змін до облікової політики установи. Оскільки облікова політика є похідною від стану господарського середовища, в якому діє установа, то із зміною його стану (наприклад, коригування законодавства) повинна змінитися і облікова політика. В іншому випадку не можна говорити про їх адекватність один одному. Мова йде про доцільність та обґрунтованість змін в кожному конкретному випадку.

Необхідність дотримання принципу послідовності, згідно з яким облікова політика повинна застосовуватись послідовно з року в рік, на думку М.Л. П'ятова [97, с. 37], впливає з необхідності введення відповідних законодавчих обмежень у виборі та зміні можливих методів обліку, яка, в свою чергу, зумовлена самим існуванням можливостей з використання облікової політики з метою демонстрації фінансового стану установи в бухгалтерській звітності з найбільш вигідної для нього точки зору.

Слід зазначити, що питання принципів бухгалтерського обліку (допущень, вимог, правил тощо) є складним та багатограним, дійти висновків щодо нього можна лише за результатами ґрунтовних наукових досліджень. Однак, вважаємо другий підхід більш обґрунтованим оскільки динамічна природа економічного середовища, його чинників та процесів зумовлює зміни облікової політики. Однією з умов достовірності обліку є адекватність облікової політики чинним нормам законодавства, умовам господарювання та особливостям діяльності установи, що вимагає реагування на їх зміни відповідною зміною елементів облікової політики установ і організацій.

Аналіз умов, за яких можуть вноситися зміни до облікової політики установи задекларованих в нормативних актах України, Білорусі, Молдови та

в МСФЗ, дозволив встановити, що зміна облікової політики обов'язково повинна мати місце при зміні законодавчого регулювання бухгалтерського обліку. Таку вимогу містять всі розглянуті нормативні акти з бухгалтерського обліку. Більше того, сама зміна законодавства іноді трактується як зміна облікової політики.

Ототожнення нормативного регулювання бухгалтерського обліку з обліковою політикою можна пояснити її існуванням на двох взаємопов'язаних рівнях: макрорівні – рівні держави та мікрорівні – рівні конкретної установи. Саме таким чином, через розробку та введення нових нормативних актів з питань регулювання бухгалтерського обліку, держава реалізує свою політику в цій сфері.

Крім того, вимога внесення змін до облікової політики установи при зміні законодавства також впливає з її місця в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Оскільки облікова політика є одним з рівнів нормативного регулювання, вона не може вступати в протиріччя з державною обліковою політикою (суперечити нормативним документам з бухгалтерського обліку). Облікова політика установи цілком залежить від державної політики в сфері обліку і не може виходити за її межі, а тому зміна облікової політики при зміні законодавства є обов'язковою.

Необхідність здійснення коригування облікової політики при зміні законодавства в окремих випадках пояснюється принципом послідовності застосування облікової політики, який передбачає: 1) стабільність цілей і способів їх досягнення на установі; 2) що установа ідеально врахувало все при формуванні облікової політики. За таких умов облікова політика може змінюватися лише при зміні законодавства.

Внесення змін в облікову політику внаслідок прийняття нових або перегляду діючих законодавчих актів та нормативних документів визначається тим, що елементи діючої облікової політики можуть суперечити новим нормам. Оскільки, з юридичної точки зору діючою визнається, по-перше, норма останнього за часом документа, якщо він виданий тими ж владними органами, і в будь-якому випадку, норма документа, який виданий

вищестоящою організацією. Якщо встановлені правові норми не суперечать Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та іншим законам, вони мають більшу вагу і повинні дотримуватись.

В якості випадків обов’язкового коректування положення (наказу) про облікову політику методичні рекомендації щодо облікової політики суб’єкта державного сектору вказують зміну вимог в органі, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або забезпечення більш достовірного відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансової звітності. [69]

В першому випадку відсутня необхідність коригувати сальдо фінансового результату поаердного періоду, бо зміни будуть стосуватись лише поточного і майбутнього періодів.

У другому випадку, зміни до облікової політики будуть відображатись стосовно подій і господарських результатів, які виникають після затвердження змін до облікової політики. Вказані зміни, в обох випадках, повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності.

Однією з умов зміни облікової політики при застосуванні нового способу ведення бухгалтерського обліку є забезпечення таким способом більш достовірного відображення фактів господарської діяльності в обліку і звітності чи меншу трудомісткість облікового процесу без зниження ступеню достовірності інформації. Слід зауважити, що через відсутність критерію оцінки достовірності, рішення про зміну облікової політики з цієї причини може бути досить суб’єктивним.

Ще одним випадком зміни облікової політики є зміна господарської ситуації, в якій діє установа (з її зміною повинна змінюватись облікова політика). Поняття господарської ситуації вперше було використане проф. Л.З. Шнейдманом, під нею він розуміє зовнішні умови функціонування установи, або зовнішнє середовище, у якій воно існує та діє. Проте, сам вчений визнає, що зміни у господарській ситуації є самою неоднозначною причиною коригування звітної політики, оскільки саме поняття “господарська ситуація” є в більшій мірі неформалізованим.

В результаті дослідження теоретичних аспектів коригування облікової політики та діючої практики господарювання встановлено, що зміна облікової політики – це вибір елементів облікової політики щодо її об'єктів та встановлення об'єктів, які відмінні від тих, які застосовувались до цього, внаслідок:

- зміни законодавства;
- забезпечення зміною адекватності облікової політики умовам діяльності установи.

Зміна передбачає наявність відмінностей в стані об'єкта в порівнянні з його станом, визначеним за базовий. У разі відсутності бази порівняння не можна говорити про зміни. Зокрема, нормативні документи з питань бухгалтерського обліку в частині облікової політики містять перелік фактів, які можна не вважати зміною облікової політики, при цьому відсутні суттєві розбіжності. В Україні такий перелік встановлено п.10НП(С)БО 1 і містить встановлення облікової політики для: 1) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; 2) подій або операцій, які не відбувалися раніше. Перелік, встановлений МСФЗ, відрізняється наступним:

- 1) прийняття облікової політики для подій або операцій, які суттєво відрізняються від попередніх подій або операцій;
- 2) прийняття нової облікової політики, для подій або операцій, які не відбувалися раніше або які не є суттєвими.

Зміни облікової політики можна класифікувати за характером впливу на методику обліку та показники фінансової звітності: вони можуть мати прямий вплив (зміна методів оцінки) та опосередкований; та за необхідністю коригувань: зміни можуть потребувати коригувань нерозподіленого прибутку (наприклад, зміна методу оцінки запасів при їх вибутті) та не їх не потребують (зміна термінів проведення інвентаризації, зміна робочого плану рахунків).

Відображення наслідків зміни облікової політики установи у фінансовій звітності вимагають зміни її методичної складової, зміна організаційної та технічної складової такого відображення не потребує.

Аналіз діючої практики на Колодненській сільській Раді дозволив встановити, що не дотримується норма чинного законодавства щодо відображення наслідків зміни облікової політики у фінансовій звітності. Для вирішення проблеми змін облікової політики вважаємо за доцільне вивчити досвід світової практики.

Наступна проблема, що виникає, пов'язана з термінами внесення змін, а саме: чи можливе внесення змін до положення про облікову політику протягом року. Можна виділити дві позиції.

Згідно першої вносити зміни в облікову політику протягом року не можна, необхідно суворо дотримуватись прийнятої облікової політики. Тобто всі зміни в облікову політику можуть вводитися лише з початку фінансового року (з 1 січня року, наступного за роком затвердження).

Друга група не виключає можливості зміни облікової політики установи протягом року, оскільки можливі ситуації, в яких догматичне дотримання допущення про незмінність облікової політики суперечить здоровому глузду і вимогам законодавства, що в результаті може призвести до суттєвих податкових санкцій.

Розглядаючи питання термінів внесення змін до облікової політики, слід зазначити, що законодавство жодної з розглянутих країн, а також МСФЗ не містить прямої заборони на коригування облікової політики протягом звітного року. Однак до визначення дати, з якої в практику вводиться новий елемент облікової політики, необхідно підходити вкрай уважно.

Враховуючи встановлені умови внесення змін до облікової політики, пропонуємо встановити наступні терміни для внесення змін до облікової політики:

- при зміні облікової політики внаслідок зміни норм законодавства: зміни в Положення про облікову політику вносяться починаючи з дати вступу в силу нових вимог нормативних актів, що забезпечить дотримання чинного законодавства та захистить установу від штрафних санкцій;

- якщо зміна здійснюється для досягнення відповідності облікової політики умовам діяльності установи державного сектору – зміни до

Положення про облікову політику вносяться до 1-го січня наступного звітного року, якщо це не суперечить чинному законодавству.

Не викликає сумнівів, що зміна облікової політики установ державного сектору повинна бути обґрунтованою і оформлюватися в порядку, встановленому для неї.

Проте чинним законодавством не встановлені будь-які норми з документального оформлення змін до облікової політики .

Проф. Л.З. Шнейдманом [123] запропоновано три форми подання інформації про зміни в обліковій політиці:

- словесне описання нового способу ведення обліку у звіті за поточний період. Якщо це здійсненне з практичної точки зору, то подібне описання доцільно доповнити розрахунковими даними про те, який вплив на прибуток, отриманий в попередньому періоді, спричинило б використання нового способу обліку;

- перерахунок даних про доходи установи за минулі звітні періоди (інформація про які включена до звіту) за умови використання нового способу ведення обліку;

- наведення у фінансовій звітності за поточний період даних (у вигляді окремої статті) про загальний вплив введення в цьому періоді нового способу обліку на величину нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду.

Наведені способи відображають порядок розкриття інформації про внесені зміни в фінансовій звітності та не містять рекомендацій з оформлення порядку їх внесення.

Для забезпечення на установах державного сектору на належному рівні документообороту пропонуємо наступний порядок документального оформлення змін до положення про облікову політику:

- для внесення змін до положення про облікову політику керівником установи державного сектору складається розпорядження про внесення змін до облікової політики, в якому наводиться обґрунтування внесення змін, характер зміни (доповнення) та встановлюються відповідальні особи за внесення змін;

– у разі необхідності доповнення розпорядження керівника бухгалтерськими розрахунками складається розрахунок бухгалтерії, який разом з копією розпорядження додається до діючого Положення про облікову політику;

– протягом року текст Положення про облікову політику не змінюється. На початку нового звітного року, до 31-го грудня (або до початку нового операційного циклу, якщо він більший за рік) узагальнюються внесені зміни та викладається текст Положення в новій редакції, після чого воно затверджується розпорядником вищого рівня або уповноваженою ним особою.

Важливо, щоб облікові політики головних розпорядників бюджетних коштів і підпорядкованих їм установ, були узгоджені між собою і в процесі внесення змін за конкретними складовими облікової політики.

Оскільки документування є однією з основних передумов раціональної організації обліку та невід'ємною вимогою правильності ведення бухгалтерського обліку, наведені рекомендації дозволять ефективно побудувати документооборот установи в частині коригування облікової політики.

Запропоновані рекомендації з порядку формування облікової політики, її документального оформлення, внесення змін до облікової політики та її розкриття для зовнішніх користувачів покликані забезпечити реалізацію облікової політики на практиці та ефективність її функціонування доцільно буде запровадити в процесі діяльності Колодненської сільської ради.

Наведені пропозиції можуть бути використані:

– зовнішніми користувачами для оцінки результатів внесених змін та формування обґрунтованих вимог щодо забезпечення їх інформацією про способи ведення обліку та складання фінансової звітності для прийняття рішень;

– обліковими працівниками установ державного сектору економіки для побудови раціонального документообороту, ефективності використання

облікової політики установ(організацій), уникнення штрафних санкцій та претензій з боку розпорядників вищого рівня;

– державними аудиторами при проведенні аудиту фінансової звітності й бюджетної звітності та наданні аудиторських послуг.

Висновки до розділу 2

Специфіка побудови облікового процесу установ державного сектору економіки окреслює комплекс підходів, методик, технік та процедур відповідно до особливостей тих операцій які характеризують діяльність органів місцевого самоврядування.

Належним чином побудована облікова політика сприяє ефективному розподілу та використанню економічних ресурсів установи, створює умови для залучення додаткових резервів і можливостей, що комплексно дає змогу розробляти шляхи досягнення цільових орієнтирів господарювання.

Проведене дослідження дало змогу автору зробити дієві пропозиції щодо структури основних розпорядчих документів з організації та методики побудови облікової політики Колодненської сільської ради.

Розділ III

КОНТРОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

3.1. Сутність та принципи державного фінансового контролю за формуванням облікової політики Колодненської сільської ради

Децентралізація державної влади в Україні у сучасних умовах залежить від належної організації системи державного фінансового контролю за рухом коштів місцевого самоврядування і пошуку резервів їх збільшення. Проте на сьогодні спостерігається негативна тенденція до зменшення частки власних надходжень у структурі доходів місцевих бюджетів і, як результат, збільшення обсягів дотацій. Недостатність власних стабільних доходів не сприяє підвищенню фінансової самостійності та суттєво обмежує вплив місцевих органів влади на соціально-економічний розвиток території.

Тому на сьогодні актуальним завданням є збільшення джерел наповнення місцевих бюджетів з допомогою належного державного фінансового контролю за формуванням та використанням бюджетних коштів, вирішення якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування в цілому, так і Колодненської сільської ради зокрема, що забезпечить в кінцевому підсумку якісне виконання покладених на них завдань й функцій.

На думку Данчевської І.Р. «Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах децентралізації полягає не тільки в комплексній оцінці сфери фінансів, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон коштами, а у виявленні додаткових джерел наповнення місцевого бюджету за рахунок прийняття управлінських рішень, що сприятимуть ефективності

контролю процесів формування та використання ресурсів місцевих бюджетів». [33]

Така ситуація дає змогу автору визначити сутність контролю як функції управління, який підпорядкований вирішенню його завдань. Тому призначення контролю відповідає цілям управління, які зумовлюються економічними і політичними закономірностями розвитку певної формації. Суть контролю полягає в тому, щоби за допомогою певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, кошторисів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Як свідчить досвід зарубіжних країн функціональність економічного контролю залежать від дій економічних законів, форм і цілей суспільства, інтереси якого він забезпечує.

Крім того, контроль можна розглядати як функцію системи управління суспільними процесами з питань соціального управління та політичного керівництва держави.

Контроль як функція соціального управління — це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта у соціальній сфері суспільства з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Як функція соціального управління контроль об'єктивно необхідний. Він спрямовує процес управління за встановленими ідеальними моделями, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта. Контроль є універсальним засобом одержання інформації по каналу зворотного зв'язку. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес соціального управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Для того, щоб успішно управляти, той, хто керує, повинен знати результати свого управлінського впливу на об'єкти управління. Контроль дає змогу отримувати оперативну інформацію, яка об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність діяльності затвердженій соціальній

програмі, дає змогу виявити недоліки в прийнятих рішеннях, в організації виконання, способах і засобах реалізації.

Отже, контроль - це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень. За допомогою контролю встановлюють причини і винних у відхиленнях із метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому.

Державний контроль у тій чи іншій мірі охоплює усі сфери діяльності суспільства. А фінансовий контроль - найважливіша ланка та невід'ємна складова державного контролю.

Фінансовий контроль з боку держави є однією з невід'ємних складових бюджетного процесу. Він спрямований передусім на раціональне використання бюджетних коштів і коштів централізованих і децентралізованих фондів цільового призначення, дотримання фінансової дисципліни в господарських структурах державної форми власності.

Крім того, фінансовий контроль спрямований на пошук резервів зростання фінансових ресурсів за рахунок зниження витрат: матеріальних, грошових і трудових; правильне відображення в господарських операціях їх вартості, виявлення непродуктивних витрат.

Розвиток ринкових відносин не тільки не заперечує необхідності існування державного фінансового контролю, а й з посиленням соціальної орієнтації дедалі ускладнюється, на державні органи покладається все більша кількість функцій щодо захисту фінансових прав та інтересів членів суспільства, вжиття заходів щодо усунення та попередження зловживань і крадіжок.

Світовий досвід показує, що в розвинутих країнах держава займає активну позицію в здійсненні контролю за роботою всіх господарюючих структур. Найбільш жорсткий контроль за ефективністю використання

майна і коштів здійснюється на державних підприємствах і в бюджетних установах. При цьому предметом контролю є процеси, пов'язані з дотриманням встановлених державою законів, вимог та інструкцій щодо формування і раціонального використання фінансових ресурсів.

В Україні система контролю за використанням фінансових ресурсів, незважаючи на функціонування ряду відповідних контролюючих органів, знаходиться лише в стані розвитку. Багато питань, пов'язаних з визначенням особливостей контролю за використанням державних ресурсів та майна на об'єктах різних форм власності, потребують більш глибокого дослідження і розробки теоретичних та методичних положень щодо здійснення контрольних функцій.

Методологічною сутністю фінансового контролю є процес вивчення, порівняння, виявлення, фіксації проблем змісту і відображення в обліку господарських операцій та вжиття заходів для їх розв'язання, усунення порушень і їх попередження в майбутньому (рис. 3.1).

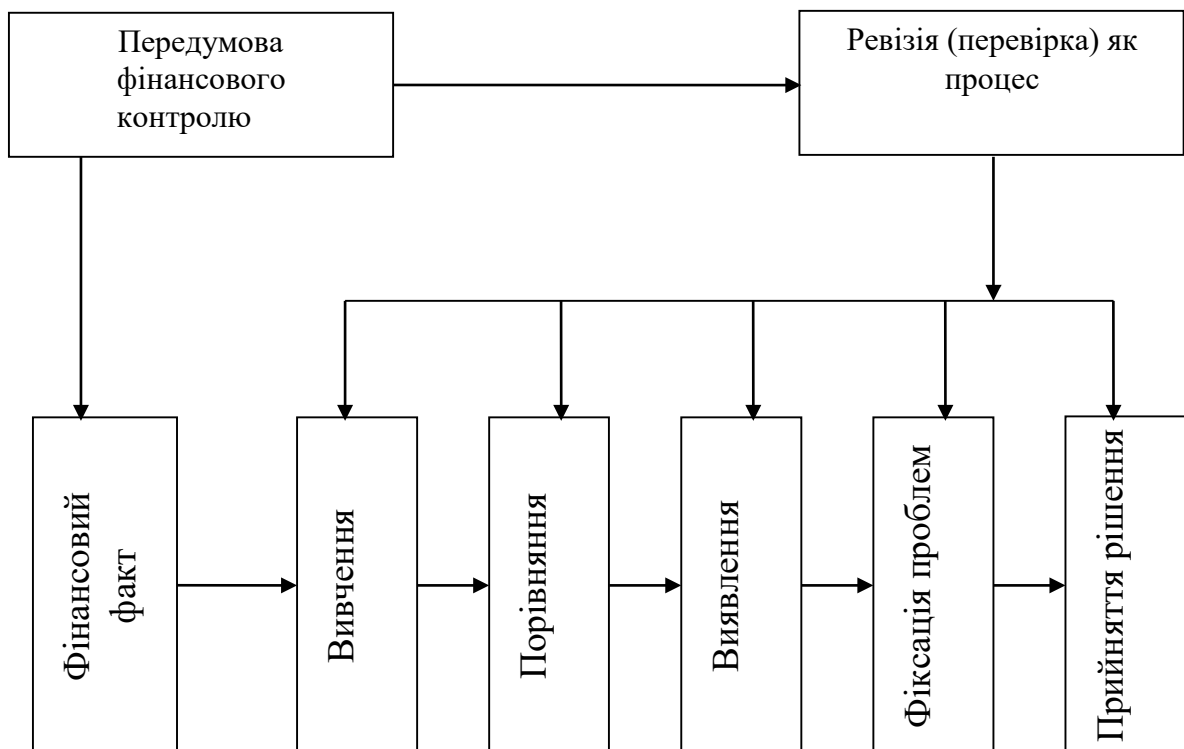


Рис. 3.1. Сутність фінансового контролю як поняття.[65, с.78]

За своєю сутністю фінансовий контроль є комплексом заходів, що здійснює держава з метою успішного досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів. Для здійснення фінансового контролю потрібна правова база, тобто закони і видані на їх основі підзаконні акти органів державного управління.

Специфіка фінансового контролю полягає в тому, що при його проведенні використовуються вартісні категорії та показники, які визначають кінцевий результат господарського процесу.

Об'єктом фінансового контролю облікової політики є всі господарські операції, які здійснюються з використанням коштів на цілі економічного та соціального розвитку. Фінансовий контроль - це специфічна діяльність, спрямована на перевірку обґрунтованості та правильності вартісного розподілу валового внутрішнього продукту по відповідних фондах та їх використання за цільовим призначенням. Сформована в наш час система державного фінансового контролю включає різні його види, форми та методи.

Науково обґрунтована класифікація господарського контролю є найважливішою умовою його раціональної організації і методики проведення, наближення проблеми теорії контролю до практики. Класифікація господарського контролю необхідна для наукової розробки основ його теорії, подальшого удосконалення практики контрольно-ревізійної роботи, підвищення її ефективності і якості, поліпшення підготовки ревізорських кадрів, подальшої розробки методики здійснення контролю.

Незважаючи на те, що класифікації контролю в економічній науці приділяється багато уваги, єдиного підходу до вирішення цієї проблеми немає. В результаті форми, види і методи контролю трактуються по-різному. Слід зазначити, що до нинішнього часу зберігається різний підхід до обґрунтування критеріїв класифікації контролю, не створені його класифікаційні моделі. Причиною нерозв'язання цієї проблеми є її

складність, обумовлена переходом економіки до ринкових відносин, і, як наслідок, роздержавлення контролю, тобто утворення поряд з державними іншими інститутів контролю, що притаманні демократичному суспільству.

Крім того, в основу визначення тих або інших понять контролю покладено різні критерії.

Так, Андреев В.Д. за характером контрольованих операцій розподіляє контроль на організаційно-технічний, адміністративно-економічний, фінансово-господарський. [3]

Білуха М. Т. за способами здійснення контролю виділяє перевірку (обстеження), економічний аналіз, ревізію, господарську суперечку, обстеження, розслідування, а важливими елементами методу господарського контролю він вважає інвентаризацію, лабораторний аналіз, очне опитування, вивчення, перевірку і зіставлення документів, письмові запити й економічний аналіз. [4]

Бутинець Ф. Ф. не виділяє класифікації господарського контролю за організаційними формами. У зв'язку з цим в його роботі відсутній поділ контролю на партійний, народний, державний, позавідомчий, внутрівідомчий і суспільний. Поряд з цим в основу класифікації господарського контролю ним покладено інші критерії, а саме: повноту охоплення підрозділів контрольованої ланки (повний, частковий і наскрізний); повноту вивчення господарських процесів (суцільний, вибіркового, комбінований); коло господарських процесів, що вивчаються (спеціалізований, тематичний і галузевий); обсяг процесів (контроль у межах підприємства, міжгосподарський, внутрішньогосподарський, міжгалузевий); періодичність проведення контролю (перманентний (функціональний) і періодичний); спосіб сприйняття господарських процесів (за участю суб'єкта контролю й автоматичний (без участі суб'єктів контролю)); форми здійснення (кількісний, якісний, вартісний); застосування технічних засобів (ручний, із застосуванням малих обчислювальних машин, із застосуванням ЕОМ).

Інвентаризацію Бутинець Ф.Ф. відносить до методу здійснення господарського контролю. [7]

В економічній літературі контроль найчастіше класифікується за такими критеріями: застосовані форми і методи, види контролю, час проведення, джерела інформації. Важливе значення для розкриття проблем теорії господарського контролю має, на нашу думку, його класифікація за організаційними формами, видами й методами.

Вважаємо, що в основу класифікації контролю за організаційними формами доцільно покласти структуру органів контролю, що виступають його суб'єктами. В свою чергу, це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий або галузевий і контроль власника). Така класифікація обґрунтовується тим, що спрямованість різних органів контролю різна, що державний контроль, наприклад, свою увагу в основному зосереджує на ключових позиціях економіки, господарської діяльності й збереженні власності в різноманітних галузях народного господарства, міністерствах, комітетах, відомствах і на підприємствах.

Зовнішнім слід вважати контроль, що здійснюють спеціальні, вищестоящі стосовно до об'єкта, що перевіряється, або незалежні від нього органи господарського контролю. Відповідно внутрішнім контролем - контроль у межах однієї організації або галузі, відомства силами їх структурних підрозділів і штатних працівників.

Державне казначейство відповідає за виконання державного бюджету на центральному рівні - на рівні уряду. І ця його функція - виконання державного бюджету - нерозривно пов'язана з контролем за виконанням бюджету на всіх етапах використання коштів, тобто на етапі прийняття зобов'язань, перевірки та оплати (3.2).

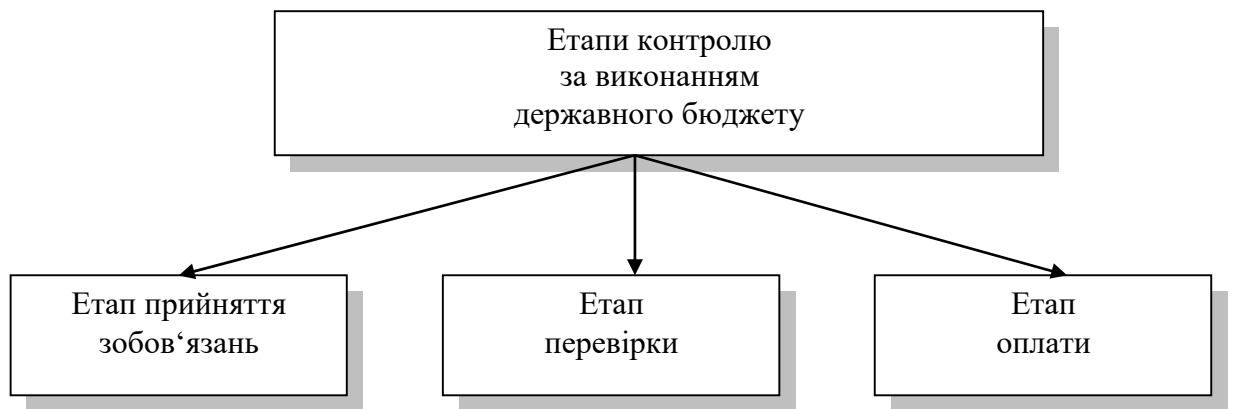


Рис.3.2. Етапи проведення контролю за виконанням державного бюджету

Конкретно зазначені етапи можна охарактеризувати таким чином:

1) Етап зобов'язань. На даному етапі зобов'язання передбачає встановлення призначення і резервування частини бюджетних асигнувань для покриття конкретних витрат відповідно до затвердженого бюджету. Зобов'язання відображається в угодах з постачальниками і підрядчиками щодо товарів, робіт та послуг. Реєстрація на етапі зобов'язання забезпечує контроль за рухом бюджетних коштів на рахунках в Державній казначейській службі.

2) Етап перевірки. На етапі перевірки установа державного сектору перевіряє і підтверджує стан оплати за конкретними видатками. Реєстрація на цьому етапі дає змогу відстежувати взяті, але ще не сплачені зобов'язання і знати суму ресурсів, необхідних безпосередньо для цієї оплати.

3) Етап оплати. На цьому етапі проводиться оплата прийнятих раніше зобов'язань, тим самим скорочується обсяг зобов'язань держави.

Операції Державної казначейської служби з метою контролю за виконанням бюджету можуть здійснюватися в різних формах. Казначейство встановлює та контролює дотримання загальних фінансових лімітів на етапах зобов'язань. Після цього на етапі оплати контролюється кожний конкретний платіж.

Казначейська система є невід'ємною частиною державного апарату, який здійснює керівництво державними коштами. І, виходячи з покладених на Державну казначейську службу функцій, значна перевага полягає в тому, що діє додаткова ланка в системі внутрішнього аудиту на всіх етапах виконання бюджету.

У процесі контролю за державними видатками можна виділити три чіткі фази, які відповідають трьом етапам використання коштів (рис. 3.3):

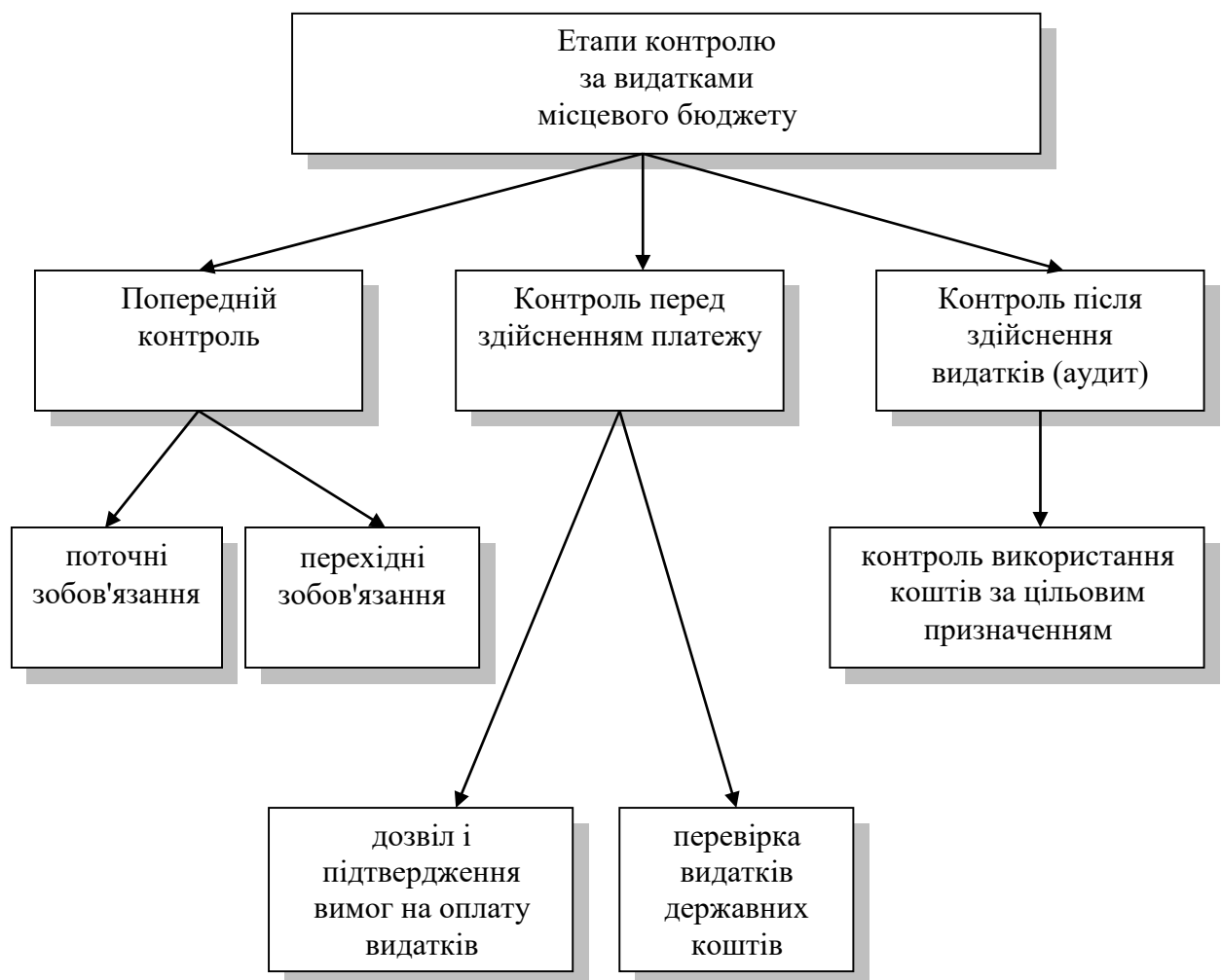


Рис.3.3. Етапи проведення контролю за видатками державного бюджету

Особливість процесу контролю органами Державної казначейської служби України полягає в тому, що вони є єдиними виконавцями фінансових функцій у виконанні місцевого бюджету і ніколи не проводять перевірки вибірково, здійснюючи їх тільки на регулярній основі. Органи

Державної казначейської служби України насправді забезпечують суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком і є гарантами чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий вичерпний контроль проводиться паралельно з веденням операцій упродовж року і тому є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Структурні підрозділи Державної казначейської служби України здійснюють контроль у процесі виконання бюджету. Схематично цей процес у Державній казначейській службі України (центральный рівень) має

вигляд, наведений на рис.3.4.



Рис. 3.4. Схема контролю в процесі виконання бюджету Державної казначейської служби України (центральный рівень)

Головні розпорядники коштів подають до Державної казначейської служби України, порядок розподілу виділених бюджетних коштів за областями у розрізі підвідомчих установ і кодів бюджетної класифікації. Кошти, які одержані від головних розпорядників коштів, перевіряються на відповідність зазначених у них сум виділеним асигнуванням і залишкам невикористаних асигнувань у цілому і в розрізі кодів бюджетної класифікації. Перевіреним розподіл коштів групується за територіальним принципом для здійснення видатків щодо відповідної території. На підставі розподілу та реєстру складається розпорядження на перерахування коштів, один примірник якого подається управлінню консолідованої звітності з виконання бюджетів, яке звіряє суми виділених бюджетних коштів із залишками невикористаних асигнувань за конкретними кодами бюджетної класифікації. Після цього погоджений примірник передається для перерахування коштів за призначенням і безпосереднього здійснення видатків.

Якщо суми на перерахування перевищують залишки невикористаних асигнувань або не відповідають бюджетному розпису, документи повертають на переоформлення.

В умовах побудови дійового, правового економічного середовища та формування прогресивних засад з мобілізації податків, зборів і обов'язкових платежів важливу роль має відігравати контроль за запровадженням та дотриманням єдиної системи формування доходів бюджетів. У запропонованій схемі, зображеній на рисунку 3.5, показано етапи формування доходів у розвитку та взаємозв'язку на стадіях бюджетного процесу. Прогнозування, планування, виконання, звітування, контроль і моніторинг доходів бюджетів й чинного законодавства мають відбуватися у межах єдиного механізму формування та функціонування доходів бюджетів. За таких умов функціонування податкових зобов'язань, їх нарахування та мобілізація має стати основою мобілізації доходів бюджетів як єдиного неподільного процесу формування доходів бюджетів

Запропонована схема регулювання доходів бюджетів має на меті побудову дієвого механізму формування доходів бюджету у контексті виконання зобов'язань та забезпечення відтворення коштів.

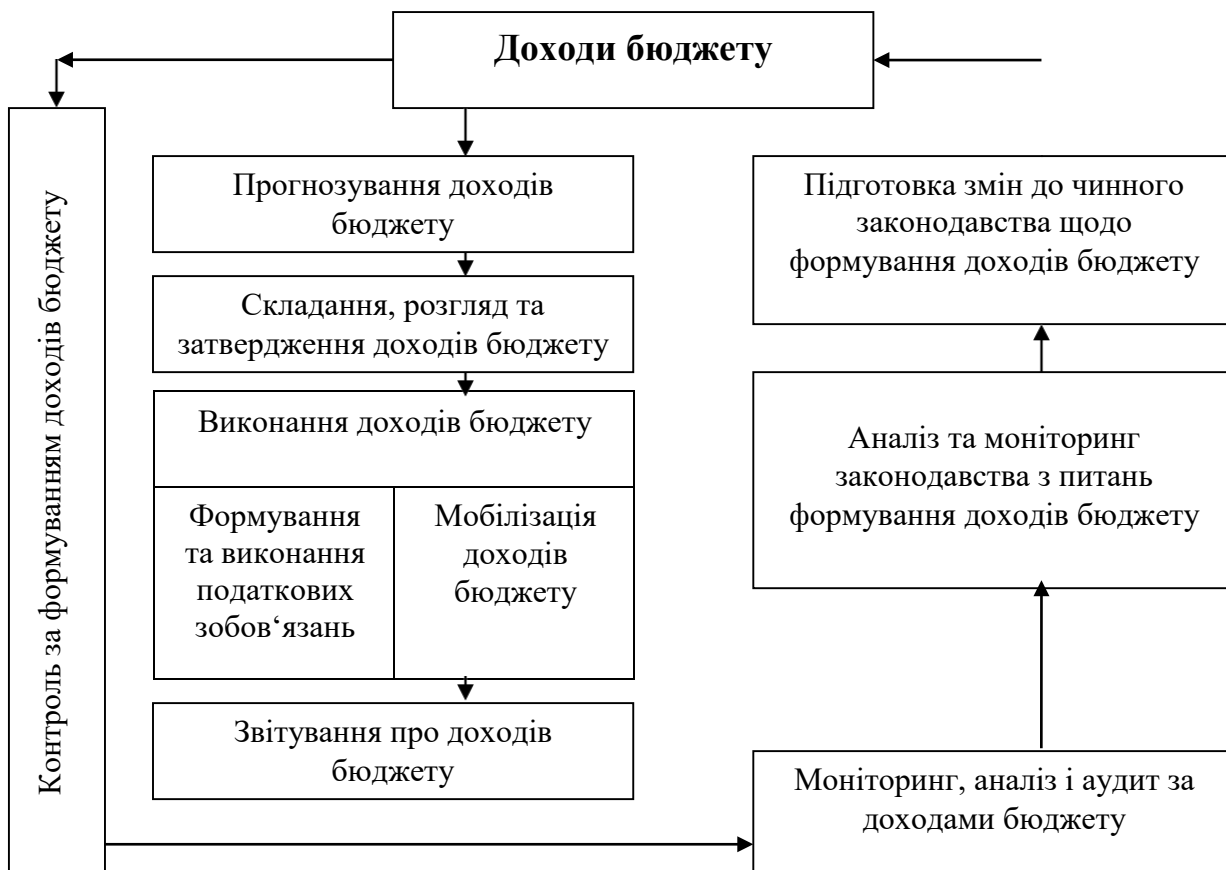


Рис. 3.5. Система формування та функціонування доходів державного бюджету

Досягнення балансу бюджету — головна мета і вимога бюджетного процесу. Тому виконання планових показників доходів бюджетів як основи його розвитку має відстежуватися на стадіях зиконання, звітування і постійно контролюватися з використанням державно-правових методів контролю з регулювання потоків державних фінансових ресурсів.

Облік та контроль доходів державного бюджету здійснюється органами державного казначейства на підставі програмного забезпечення

„Казна", яке дозволяє автоматизовано в режимі реального часу прочодити та відображати всі операції по плануванню, надходженню, розподілу та перерахуванню доходів бюджету по всіх рахунках бухгалтерського, бюджетного, управлінського та позабалансового обліку. Це дає можливість органам державної казначейської служби постійно здійснювати аналіз та контроль правильності відображення цих операцій в облікових регістрах. Рахунки для зарахування платежів відкриваються відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [89] та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами. [114]

Органи державного казначейства повідомляють про відкриття та закриття рахунків для зарахування доходів державного бюджету відповідні органи місцевого самоврядування, фінансові органи та органи державної податкової служби і доводять до них реквізити відкритих рахунків, передбачені лише для сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Котлові рахунки, рахунки на які здійснюються зарахування після розподілу платежів, з метою уникнення неправильного зарахування, до даних органів не доводяться. Крім цього, інформацію про відкриті рахунки казначейства надають також іншим учасникам бюджетного процесу на вимогу останніх.

Платники податків сплачують платежі до бюджету через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує грошові кошти через систему електронних платежів НБУ на рахунки, відкриті в Головному управлінні Державної казначейської служби України в розрізі районів та кодів бюджетної класифікації доходів.

Органами Державної казначейської служби України також здійснюється фінансовий контроль за правильністю оформлення органами державної податкової адміністрації висновків щодо повернення платежів з

державного бюджету України на рахунки платників податків і здійснення перекидок на рахунки державного бюджету.

Даний контроль здійснюється після отримання управліннями державного казначейства висновків від органів Державної податкової адміністрації на підставі діючого законодавства та інших нормативних актів про податки, збори та інші неподаткові надходження до бюджету і державних позабюджетних фондів.

Суть цього контролю полягає в тому, щоб не допустити випадків незаконних перекидок коштів податковою адміністрацією з податків і платежів, по яких не проводяться нарахування і не виводиться недоїмка на платежі й податки по яких проводяться нарахування і виводиться недоїмка. З метою зниження недоїмки податкова адміністрація іноді вдається до таких перекидок, що призводить до спотворення фактичних даних про надходження платежів до державного бюджету.

Таким чином, не дивлячись на те, що доходи державного бюджету є джерелом фінансування всієї бюджетної сфери держави, на даний час відсутня методика проведення перевірок в органах казначейства, не приділено належної уваги, немає жодного документа, який би визначав механізм здійснення контролю за повнотою зарахування, правильністю відображення в обліку та повернення помилково сплачених платежів до бюджету тощо.

Слід зазначити, що операції Казначейства з метою контролю за виконанням бюджету можуть здійснюватися в різних формах. Казначейство встановлює та контролює дотримання загальних фінансових лімітів на етапах зобов'язань. Після цього на етапі оплати контролюється кожний конкретний платіж.

У законодавстві України до цього часу чітко не виписано правове поле застосування категорії фінансовою контролю. Скажімо, у проекті Закону України „Про державний фінансовий контроль" під цим терміном розуміють

„контроль, що здійснюється органами державної влади та місцевого самоврядування і суб'єктами незалежного контролю за законністю та ефективністю формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян". І хоча таке тлумачення терміну „фінансовий контроль" є дискусійним, все ж важливим є правове формулювання системи фінансового контролю та її структуризація з урахуванням інтересів державної влади, місцевого самоврядування суб'єктів господарювання та громадян.

На практиці виділяють чотири основні системи фінансового контролю, а також групи головних учасників і довгий список методів фінансового контролю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Системи, групи та методи фінансового контролю

Системи фінансового контролю	Головні учасники	Методи фінансового контролю
Управління процесом виконання бюджету	Бюджетне управління	Розрахунок доходів, контроль кошторису, контроль зобов'язань, затвердження трансфертів, позиційний контроль персоналу, рекомендації щодо бюджетних змін, моніторинг бюджетних резервів
Виконання бюджету	Головні розпорядники коштів	Контроль бюджетних зобов'язань, контроль фактичних видатків, контроль результатів і цілей діяльності
Облік	Територіальне відділення Державного казначейства	Ведення плану рахунків, внесення затвердженого бюджету та змін до нього в систему обліку доходів, відкриття і закриття рахунків і фондів, контроль за відповідністю зобов'язань, платежів і видатків
Фінансова звітність	Розпорядник коштів, державне казначейство, фінансовий відділ, аудитор	Складання періодичних фінансових звітів і звітів про досягнення результатів діяльності, здійснення внутрішнього контролю, складання річного та додаткових фінансових звітів, робота із зовнішнім аудитом

Особливість процесу контролю органами Державної казначейської служби полягає в тому, що вони здійснюють визначальні фінансові функції

у виконанні державного бюджету та забезпечують суворий контроль за правильністю фінансових операцій в системі бухгалтерського обліку і є гарантами чіткого виконання рішень виконавчої влади. Вказаний вид контролю проводиться паралельно з здійсненням господарських операцій та використання коштів державного і місцевого бюджету упродовж року і тому є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Усі операції органів Держказначейства України повинні оформлятися відповідними документами, які містять інформацію про характер операції та є підставою для відображення в обліку. Розпорядники бюджетних коштів відповідають за правильність оформлення розрахункових документів і достовірність даних у первинних документах, які стануть підставою для проведення органами Державної казначейської служби України платежу. Окремо слід зазначити про деякі методичні прийоми контролю, які останнім часом виділені в групу прийомів узагальнення і реалізації результатів контролю, що відображені у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Прийоми узагальнення результатів контролю та їх зміст

Узагальнення	Зміст
Групування недоліків	Класифікація і групування недоліків господарської діяльності за економічною однорідністю і хронологічною послідовністю
Документування результатів проміжного контролю	Складання відомостей вибіркової інвентаризації цінностей, активів ревізії, каси, активів обстеження місць зберігання цінностей тощо.
Аналітичне групування	Складання таблиць, схем, графіків, відомостей, машинограм
Слідче-юридичне обґрунтування	Вилучення оригіналів документів, отримання пояснювальних записок від посадових осіб, матеріально відповідальних та інших працівників
Систематизоване групування результатів контролю за результатами ревізії	Комплексної ревізії діяльності установи і додатках до неї. Видання наказу, розпорядження, проведення службового розслідування
Контроль за виконанням прийнятих рішень	Вибір об'єктів спостереження і отримання інформації про їх функціонування у відповідності з управлінським впливом за результатами контролю. Перевірка достовірності інформації і фактичного стану об'єктів контролю

Облік бюджетних коштів місцевих бюджетів Колодненської сільської ради в процесі обслуговування кошторису доходів та видатків в державній казначейській службі (регіональних відділеннях) на кожен реєстраційний рахунок відкривають особові картки, які містять розгорнуту інформацію про виділені бюджетні кошти на оплату витрат, суми їх використання та залишку. В особових картках записи групують за кодами бюджетної класифікації.

З метою забезпечення контролю за витрачанням коштів місцевого бюджету документи, що підтверджують необхідність проведення оплати рахунку, перевіряються на доцільність та ефективність витрат. Суми, що підлягають перерахуванню, звіряються з кошторисом доходів і видатків Колодненської сільської ради, з залишками невикористаних асигнувань за кодами бюджетної класифікації.

На здійснення витрат державного бюджету виділені кошти використовуються розпорядниками відповідно до затвердженого кошторису і бюджетних призначень, зазначених у реєстрах на здійснення видатків. На підставі поданих розпорядником коштів платіжних доручень, орган Державної казначейської служби перераховує кошти за надані послуги, виконані роботи безпосередньо суб'єктам господарської діяльності. Виправданими документами, які підтверджують здійснення фактів господарської діяльності і є додатком до платіжних документів можуть бути: накладні, відповідні рахунки, договори на виконання робіт, трудові угоди, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт та ін.

За правильність оформлення розрахункових документів відповідає установа державного сектору економіки щодо заповнення реквізитів та відповідності підписів і печатки зразкам, які подаються розпорядниками коштів на спеціальних картках. При виявленні помилок у заповненні реквізитів платіжного доручення його повертають розпоряднику коштів з

позначкою на звороті про причину і повернення, яка засвідчена підписом працівника державної казначейської служби.

З метою забезпечення контролю за витрачанням коштів державного бюджету документи, що підтверджують необхідність проведення оплати рахунку, перевіряються на доцільність та ефективність витрат. Суми, що підлягають перерахуванню, звіряються з кошторисом доходів і видатків установи, з залишками невикористаних асигнувань за кодами бюджетної класифікації. Розрахункові документи, які підтверджують необхідність оплати рахунків, до проведення оплати залишаються в органі Державної казначейської служби України. Вони повертаються розпоряднику коштів після здійснення оплати з відповідним відбитком штампа працівників казначейства. На документах, що передбачають довгострокову дію і часткову оплату (договори, трудові угоди та ін.), в обов'язковому порядку на останній сторінці проставляють суму кожної окремої оплати і дату її проведення.

Отже, ефективність державного фінансового контролю забезпечується своєчасністю та об'єктивністю зовнішнього та внутрішнього контролю, чітко регламентованими, що забезпечить виконання визначених завдань та досягнення цілей соціально-економічного розвитку.

Важливе місце при цьому займає формування інституційного забезпечення, встановлення правового статусу інституцій, чітке визначення прав і обов'язків, методів і форм контрольних заходів у сфері управління органів місцевого самоврядування.

3.2. Методика внутрішнього контролю облікової політики установ державного сектору економіки.

У світовій практиці під контролем розуміють будь - яку процедуру, яка сприяє зменшенню схильності до ризику. Контроль розглядають як один із основних принципів управління, як стадію процесу (циклу) управління і, нарешті, як функцію управління. Це можна пояснити тим, що кожен виробничий цикл або соціальний процес відрізняється певними характеристиками та вимагає різних видів управлінського впливу для того, щоб здійснити ефективні управлінські впливи важливо не лише знати про їх необхідність, але й мати деякі релевантні вихідні характеристики, які можуть бути корисними для підготовки такого впливу. Саме тому в сучасних умовах господарювання та розширення діяльності підприємств та організацій ефективне функціонування системи внутрішнього контролю набуває дедалі більшого значення, особливо це стосується бюджетних установ.

Дослідження питань організації внутрішнього контролю, свідчать про те, що при розробці його ефективної системи адміністрація повинна забезпечити всі підрозділи надійною інформацією, для того, щоб успішно керувати діяльністю і приймати оперативні управлінські рішення, мати в своєму розпорядженні необхідну надійну (достовірну) інформацію, яка б забезпечувала збереження активів і документів підприємства, щоб вони не були розкрадені або ж випадково знищені, а використані в належних цілях.

Обґрунтуванні сутності системи внутрішнього контролю бюджетних установ, яка використовується не повною мірою, а також проблем його практичного застосування у процесі діяльності.

Насамперед розглянемо елементи даної системи. (Рис. 3.6.)

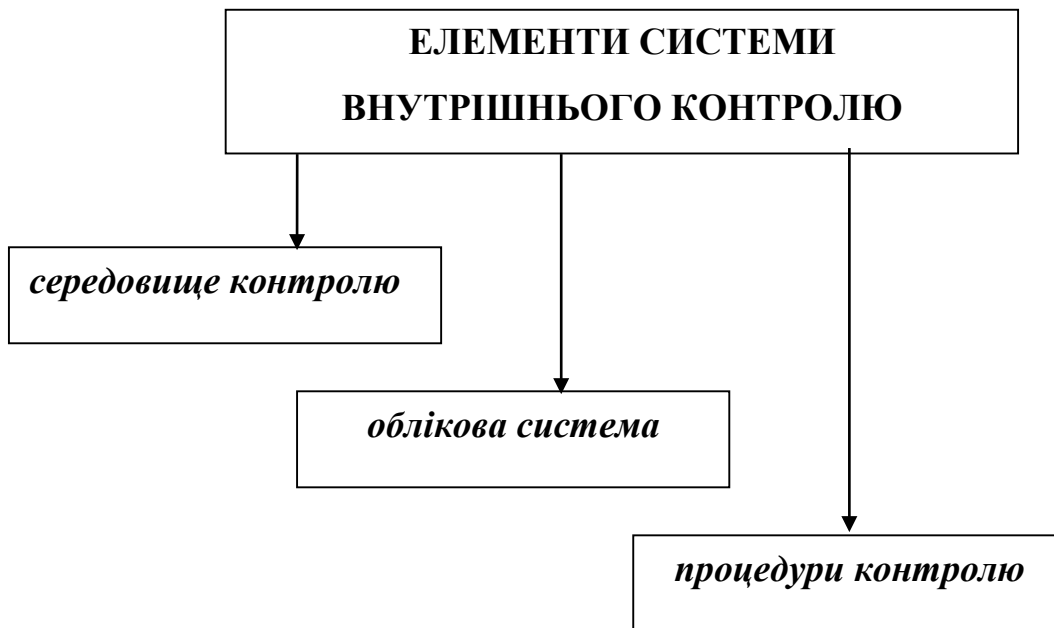


Рис.3.6. Елементи системи внутрішнього контролю

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і оцінка ризиків суттєвих викривлень визначає елементи внутрішнього контролю облікової політики. (Рис 3.7.).

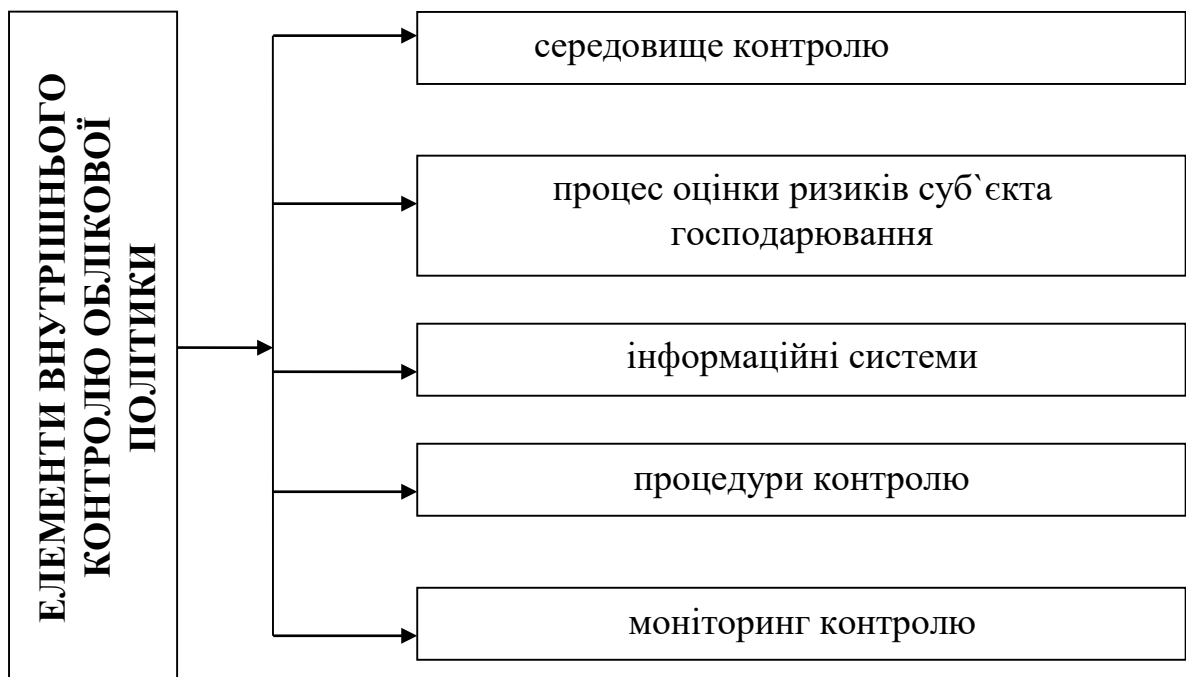


Рис.3.7. Елементи внутрішнього контролю облікової політики

Елементи подані у міжнародному стандарті аудиту 3 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» достатньою мірою висвітлюють систему внутрішнього контролю і бюджетної установи також.

Середовище контролю облікової політики установ державного сектору економіки охоплює такі складові: повідомлення інформації та впровадження чесності й етичних цінностей; прагнення до компетентності; участь найвищого управлінського персоналу; філософія та стиль роботи управлінського персоналу; організаційна структура; вивчення повноважень та розмежування обов'язків; політика і практика щодо людських ресурсів.

Ефективність системи внутрішнього контролю установи державного сектору економіки напряду залежить від правильної організації системи інформаційних потоків. При цьому належну увагу необхідно приділити графікам документообігу, що значно підвищить оперативність надання релевантної інформації та допоможе визначити проблемні моменти у формування управлінських звітів тощо.

Впровадження чесності й етичних цінностей у бюджетному процесі є одним із вагомих елементів системи внутрішнього контролю облікової політики установи державного сектору економіки. Процес оцінки ризиків установ державного сектору економіки є процесом для визначення ризиків діяльності й необхідних заходів для їх вирішення і одержаних результатів.

Ризики діяльності установи державного сектору можуть виникати або змінюватися відповідно до таких обставин: зміни у середовищі, інструкціями та затверджувати програми проведення перевірок; контролювати виконання затвердженої програми, за необхідності корегувати її; забезпечувати об'єктивність висновків, чітке їх викладення, конструктивність і своєчасність подання керівництву установи державного сектору.

Велика кількість інформаційних систем установ широко використовують інформаційні технології. Інформаційні системи, які мають відношення до мети фінансової звітності, що враховує системи фінансової

звітності, складаються з процедур та записів, запроваджених для ініціювання, відображення в обліку, обробки та подання у звітності операцій бюджетної установи (разом з умовами та подіями), а також для обліку пов'язаних із ним активів, зобов'язань та капіталу.

На практиці установи державного сектору часто не мають можливості використовувати найсучасніші інформаційні системи та технології через високу вартість останніх і довгу процедуру їх освоєння, але для потреб саме бюджетного процесу постійно розробляються власні інформаційні технології. Основний недолік таких систем полягає в тому, що вони розробляються під конкретне завдання і втрачається елемент системності.

При цьому зростає кількість процедур контролю через різноманітність і розрізненість таких інформаційних систем бюджетних установ. І як наслідок зростає ризик невідповідності системи внутрішнього контролю бюджетної установи системи. І навпаки, вивчаючи систему внутрішнього контролю бюджетної установи, однією з її складових вказують облікову систему.

Досліджуючи залежність між ефективністю системи обліку і внутрішнього контролю бюджетної установи спостерігається обернено пропорційний вплив. Тому для визначення рівнів очікуваних ефективностей даних систем необхідно визначити рівні оцінки очікуваного ризику контролю бюджетної установи.

Важливим питанням є класифікація рішень, що приймаються в межах системи внутрішнього контролю бюджетної установи. Рішення прийняте в межах системи внутрішнього контролю бюджетної установи це результат оцінки, аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування і вибору альтернативи з і встановленої кількості варіантів з метою підвищення ефективності функціонування даної системи і досягнення визначених цілей в майбутньому.

За сферою охоплення рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи поділяються на глобальні й локальні. Глобальні або загальні рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи

стосуються усієї установи, локальні або часткові рішення стосуються конкретного відділу.

Рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи приймаються на вищому рівні, на середньому рівні і на нижчому рівні. За формою представлення рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи можуть бути: письмові; усні; кодовані. Більшість рішень системи внутрішнього контролю бюджетної установи це письмові рішення, оскільки дана форма рішень дозволяє краще підтверджувати інформацію у системі внутрішнього контролю бюджетної установи. Також використовують кодовані рішення – це, виражається у інформації, що міститься у комп'ютерних файлах.

За тривалістю дії рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи умовно поділяють на довгострокові; середньострокові; короткострокові; одноразові.

За способом прийняття рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи класифікують як: одноособові, колегіальні, колективні.

За умовами прийняття виділяють: рішення, прийняті в умовах визначеності, в умовах ризику і в умовах невизначеності.

За характером змін умов реалізації рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи: гнучкі рішення та жорсткі.

Гнучкі рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи – це такі, порядок реалізації яких завчасно, вже при їх прийнятті, передбачають різні варіанти дій залежно від умов системи.

Жорсткі рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи – це такі, що мають один варіант реалізації за будь-яких умов системи.

За характером цілі рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи поділяють на: перспективні; поточні; оперативні; стабілізаційні.

Перспективні рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи спрямовані на прийняття і реалізацію перспективних планів.

Поточні рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи розвивають і уточнюють перспективні рішення. Оперативні рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи приймаються у відношенні конкретного елемента нижчого рівня. Стабілізаційні рішення системи внутрішнього контролю бюджетної установи приймаються для забезпечення стану організації, її підсистем в межах керованого, допустимого стану.

Залежно від ієрархії рішень системи внутрішнього контролю бюджетної установи, яка визначає структурні зв'язки даної системи визначають такі рішення:

- «знизу вверх» – коли на основі часткових рішень нижчих рівнів базуються загальні рішення вищих рівнів системи внутрішнього контролю бюджетної установи;
- «зверху вниз» – це рішення щодо організаційних моментів системи внутрішнього контролю бюджетної установи;
- рішення «назустріч» – характерно для технологічних рішень системи внутрішнього контролю бюджетної установи.

Система внутрішнього контролю у бюджетній установі насамперед спрямована на дотримання бюджетного законодавства з метою забезпечення ефективного і раціонального управління бюджетними коштами установи та передбачає необхідність:

- 1) оцінювати систему управління бюджетними коштами;
- 2) перевіряти правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової й бюджетної звітності;
- 3) досягати максимальної економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності та результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття раціональних управлінських рішень;
- 4) проводити аналіз та оцінку стану фінансової й господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігати порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

- б) обґрунтовувати планування надходжень і витрат бюджету;
- 7) підвищувати ефективність контрольних процедур для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Важливо зазначити, що саме розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Система внутрішнього контролю існує в будь-якій бюджетній установі, але ефективність її забезпечується не завжди. Це зумовлено кризовими явищами в економіці країни, також установи не завжди мають висококваліфікований персонал, достатні матеріальні ресурси та необхідні знання для організації системи внутрішнього контролю і ефективного та раціонального використання його результатів.

Згідно з Бюджетним кодексом України, внутрішній контроль у бюджетному процесі – це комплекс заходів, що вживаються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Отже, внутрішній контроль не є організаційною одиницею (структурним підрозділом), а становить напрям роботи, з яким усі співробітники тою чи іншою мірою стикаються, і в якому беруть участь для забезпечення досягнення результатів виконання бюджетної програми.

Внутрішній контроль призначений для того, щоб:

- 1) проводити аналіз та оцінку стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 2) виявляти ризикові напрями діяльності та виправляти помилки, недоліки та навмисні порушення;
- 3) сприяти у забезпеченні законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності;
- 4) подавати достовірну інформацію.

Важливим питанням розвитку системи внутрішнього контролю бюджетної установи є перш за все, розробка законодавства у сфері контролю. Система внутрішнього контролю України функціонує без існування базового закону, який би не лише встановлював основні поняття у цій сфері, але й чітко розподіляв би завдання та функції, і головне – повноваження між органами державної та місцевої влади, а також регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю. Щодо державного сектора зауважимо, що у 2005 році була схвалена Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, а у 2011 році було запроваджено єдині підходи та процедури внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Також з метою удосконалення внутрішнього контролю у 2010 році було прийнято постанову Кабінету Міністрів України «Порядок проведення внутрішньої контрольної-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» [92]. У даній постанові зазначено, що на Державну контрольну-ревізійну службу покладено функції координації та методичне забезпечення проведення внутрішньої контрольної-ревізійної роботи та контроль за її проведенням. В умовах економічної кризи вагомим значення набуває вплив ефективно діючої системи внутрішнього контролю установи на її якість роботи.

Зокрема, одним із найважливіших завдань системи внутрішнього контролю установи державного сектору є ведення боротьби із шахрайством, марнотратством і безгосподарністю, малоефективним використанням матеріальних, фінансових і трудових ресурсів.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Кожна здійснена державним аудитором аудиторська процедура підлягає документуванню. За їх результатами: не пред'являються обов'язкові

до виконання вимоги (приписи) бюджетним установам; не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України [13]; не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 1642, 16412, 16414 та 1666 Кодексу України про адміністративні правопорушення; не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб. [65]

Проведення перевірок установи організовує керівник підрозділу внутрішнього аудиту, який здійснює нагляд за їх проведенням і відповідає за їх здійснення. Керівник зобов'язаний: своєчасно забезпечувати підлеглих відповідними інструкціями та затверджувати програми проведення перевірок; контролювати виконання затвердженої програми, за необхідності корегувати її; забезпечувати об'єктивність висновків, чітке їх викладення, конструктивність і своєчасність подання керівництву бюджетної установи.

Внутрішня аудиторська служба проводить лише часткову перевірку, яка не передбачає детального аудиторського контролю всіх операцій. Таким чином, внутрішні аудитори не гарантують відсутність порушень у діяльності установи державного сектору економіки, але значно підвищують ефективність системи внутрішнього контролю бюджетної установи за умови ефективного проведення аудиторської перевірки. З метою перевірки ефективності функціонування системи внутрішнього фінансового контролю, надання практичної допомоги відповідним службам щодо ведення справ і управління фінансами, ведення бухгалтерського обліку тощо, керівник установи відповідно до чинного законодавства має право запросити незалежних аудиторів для проведення перевірки. Він формує перелік питань, на які незалежні аудитори мають дати висновок для подальшого удосконалення діяльності установи. Такий аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), які виконують свої обов'язки індивідуально, займаючись приватною практикою на основі одержаних ліцензій та аудиторськими фірмами, тобто організаціями, які мають ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності й займаються виключно наданням

аудиторських послуг відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року [42]. Аудитори перевіряють звітність їх клієнтів, консультують з питань, які їх цікавлять щодо статутної діяльності. Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати й інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, зведення та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності.

Для функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах в сучасних умовах господарювання доцільним і бажаним є створення окремого контрольного відділу або введення окремої штатної одиниці для невеликих підприємств або покладення виконання контрольних функцій на найбільш відповідальних і кваліфікованих працівників адміністративного персоналу, що дозволить керівництву ефективно здійснювати постійний моніторинг діяльності структурних відділів, виявляти стратегічні напрями розвитку діяльності, а також контролювати економічну доцільність здійснення господарських операцій та ефективність використання ресурсів, які є у його розпорядженні.

Під час проведення державного фінансового аудиту облікової політики установ державного сектору економіки досліджуються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю. Державний фінансовий аудит містить:

- проведення протягом встановленого періоду моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі з використанням баз даних Державного казначейства;
- проведення у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності бюджетної установи ризикових операцій перевірки використання

бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку бюджетної установи, складання достовірної фінансової звітності бюджетної установи;

- дослідження системи внутрішнього фінансового контролю бюджетної установи, а саме якості його організації; підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень за результатами моніторингу її фінансової звітності або перевірки;

- перевірка виконання рекомендацій наданих керівництву бюджетної установи щодо усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу її фінансової звітності або перевірки бюджетної установи;

- надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та повноту врахування пропозицій, внесених в процесі аудиту бюджетної установи.

На практиці досі існує багато проблем у внутрішньому контролі установи державного сектору економіки. Одним і з найважливіших напрямів є те, що персонал установи приділяє незначну увагу підвищенню ефективності системи внутрішнього контролю бюджетної установи або взагалі практично відсутній внутрішній контроль чи внутрішній аудит. Адже саме завдяки внутрішньому контролю можна своєчасно виявити помилки і факти шахрайства, а також вжити необхідні заходи щодо попередження можливих втрат бюджетної установи.

Нами запропоновано доцільність запровадження в Колодненській сільській раді системи внутрішнього контролю, яка містить складові (Рис.3.9.).

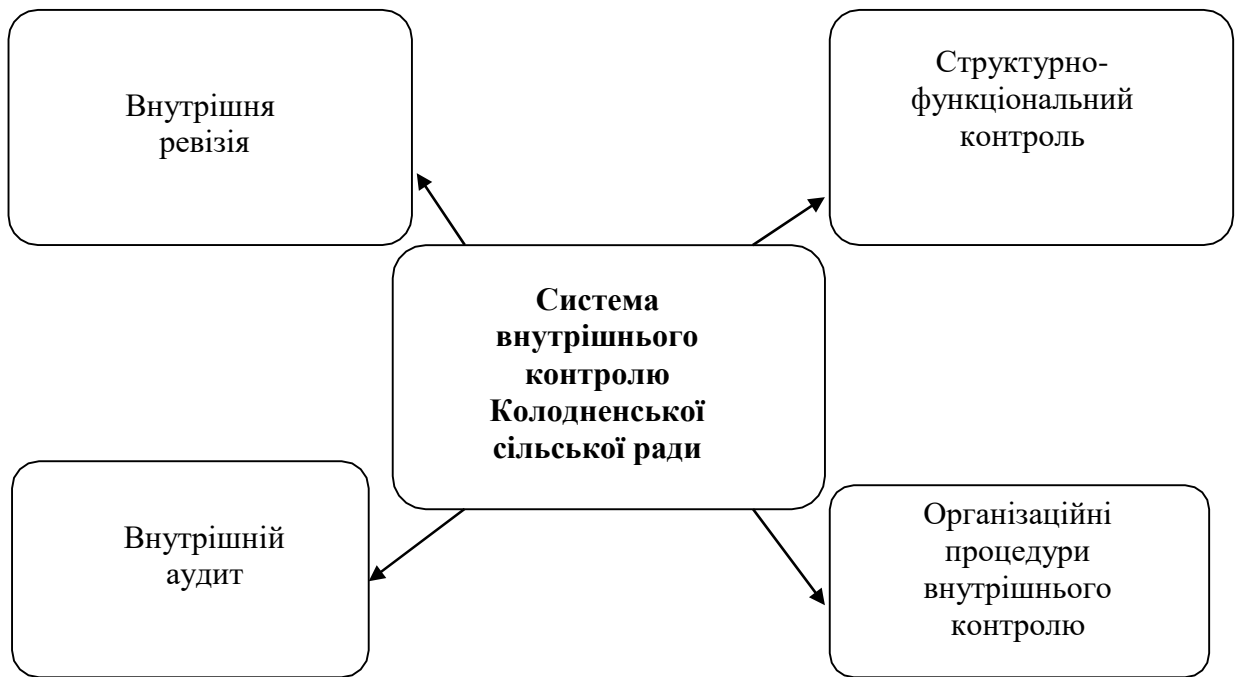


Рис. 3.9. Система внутрішнього контролю Колодненської сільської ради

Таким чином, функціонування служби внутрішнього контролю установи державного сектору економіки з метою перевірки виконання облікової політики є надійною гарантією недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників установи державного сектору економіки, неправильних та нераціональних управлінських рішень. Система внутрішнього контролю облікової політики установи державного сектору економіки забезпечує реалізацію місії і мети створення бюджетної установи, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи установи державного сектору економіки, посиленню економії, виявленню причин та умов, які сприяли виникненню шахрайства, нестач та здійсненню крадіжок.

Висновки до розділу 3

Забезпечення дотримання принципів фінансової децентралізації системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, які

відповідають сучасним запитам сприятимуть стабільному зростанню економіки України та її регіонів. В таких умовах доцільним буде чітке розмежування ролі і місця держави й органів місцевого самоврядування у цій сфері, зокрема розмежування компетенцій між усіма рівнями влади з визначенням функціональних повноважень органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання.

Система внутрішнього контролю облікової політики установи державного сектору економіки забезпечує реалізацію місії і мети її створення, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи установи державного сектору економіки, посиленню економії, виявленню причин та умов, які сприяли виникненню шахрайства, нестач та здійсненню крадіжок.

Важливим фактором забезпечення ефективності внутрішнього фінансового контролю є незалежність експерта, який повинен мати можливість при оцінці ефективності використання бюджетних коштів на етапі прийняття управлінських рішень вказувати на ймовірні фінансові наслідки.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження спрямоване на вирішення теоретичних та методичних проблем облікової політики в органах місцевого самоврядування, які формують важливу складову державного сектору економіки.

Результати виконаної роботи дозволяють зробити такі висновки:

1. Значимість органів місцевого самоврядування у структурі державного сектору економіки визначена їх функціями щодо формування та розподілу ресурсів державного і місцевого бюджетів на рівні об'єднаних територіальних громад, які виступають об'єктом дослідження магістерської роботи на прикладі Колодненської сільської ради.
2. Нормативно-правове забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування в Україні включає регуляторні акти, які визначають статус органів місцевого самоврядування і депутатів місцевих рад та порядок їх діяльності та забезпечують соціально-економічний розвиток сільських територій, ефективний розподіл коштів як місцевого, так і державного бюджетів в умовах децентралізації влади на місцях. Аналіз структури доходів, видатків та витрат Колодненської сільської ради підтверджує ефективність використання коштів на власні потреби за окремими підрозділами громади.
3. Недосконалість нормативної бази бухгалтерського обліку спонукає до більш активної розробки методологічних основ встановлення облікової політики на підприємствах України, що треба вважати одним із головних напрямів наукових досліджень на найближчу перспективу.
4. Дослідження теоретичних підходів до визначення основної мети формування облікової політики дозволило виявити два найбільш загальних напрями. Згідно з першим облікова політика пов'язана, в першу чергу, з веденням обліку, отриманням інформації для складання звітності та надання її зовнішнім користувачам. Другий підхід полягає у розумінні облікової

політики як системозабезпечуючого фактора бухгалтерського обліку. Згідно з цим підходом облікова політика є не тільки інструментом організації бухгалтерського обліку, а саме з її формування починається бухгалтерський облік.

5. Специфіка побудови облікового процесу установ державного сектору економіки окреслює комплекс підходів, методик, технік та процедур відповідно до особливостей тих операцій які характеризують діяльність органів місцевого самоврядування.

6. Аналіз різних аспектів облікової політики та результатів наявних досліджень дозволив сформулювати визначення облікової політики установ державного сектору економіки, як сукупності дій із формування комплексу методичних прийомів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, яка сприяє ефективному розподілу та використанню економічних ресурсів установи, створює умови для залучення додаткових резервів і можливостей, що комплексно дає змогу розробляти шляхи досягнення цільових орієнтирів господарювання.

7. Використання діючих нормативно-правових актів як вітчизняних так і зарубіжних дало змогу автору розмежувати структуру положення про облікову політику установ державного сектору економіки, що стосується методики ведення їх облікового процесу та наказу про організацію бухгалтерського обліку, який визначає діяльність облікової служби, права та обов'язки головного бухгалтера, а також організаційні регламенти облікової політики щодо форми ведення обліку досліджуваної установи, порядку проведення інвентаризації, формування робочого плану рахунків та інше.

8. У наказі про організацію бухгалтерського обліку Колодненської сільської ради необхідно визначити наступні аспекти: відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, застосування, форм облікових реєстрів, робочий план рахунків, технологію обробки облікової інформації, періодичність проведення інвентаризації, документообіг первинних документів, порядок узагальнення даних, відповідальність за складання та подання звітності.

9. Забезпечення дотримання принципів фінансової децентралізації системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, які відповідають сучасним запитам сприятимуть стабільному зростанню економіки України та її регіонів. В таких умовах доцільним буде чітке розмежування ролі і місця держави й органів місцевого самоврядування у цій сфері, зокрема розмежування компетенцій між усіма рівнями влади з визначенням функціональних повноважень органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання.

10. Система внутрішнього контролю облікової політики установи державного сектору економіки забезпечує реалізацію місії і мети її створення, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи установи державного сектору економіки, посиленню економії, виявленню причин та умов, які сприяли виникненню шахрайства, нестач та здійсненню крадіжок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алборов Р.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие. / Р.А. Алборов– 3-е изд., перераб. и доп. – Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 300 с.
2. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах / П. Й Атамас.: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
3. Андреев В.Д. Практический аудит / В.Д. Андреев: Справочн. пособие. — М.: «Экономика», 1994.
4. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю та аудиту / М. Т. Білуха. – К.: Манускрипт ПП «Влад і Влада», 1996. – 621 с.
5. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Т. В. Барановська. – К., 2005. – 21 с.
6. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. Л.Г. Ловинської. – К. : ДННУ «Акад.фін. управління», 2013. – Т. 1 : Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін. – 2013. – 568 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія. / Ф. Ф. Бутинець. 2-ге вид. і доп. і перероб: ПП «Рута». – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
8. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навч. пос./За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця: 3-тє вид., переробл. і доповн. – Житомир, ПП «Рута», 2001. – 512 с.
9. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А.Бутинець // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир, 2008. – No 2 (44). – С. 31–42.
10. Бархатов А. П. Развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета за рубежом и в России / А. П. Бархатов // Вестник Российского

- государственного торгово–экономического университета. – 2008. – № 5 (26). – С. 6–11.
11. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – 7-ме вид. доп. і перероб. – Житомир, ПП «Рута», 2006. – 832 с.
13. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III за станом на 01.04.2018 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
14. Васильева Н. А. Учетная политика организации / Н. А. Васильева // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 24. – С. 31–35.
15. Вельш Глен А., Шорт Деніел Г. Основы фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, – 1997. – 943 с.
16. Верига Ю. А. Види обліку в Україні: світовий і національний досвід / Ю. А. Верига // Сборник материалов Третьей Днепропетровской межрегиональной научно–практической конференции. [Профессиональная ответственность аудитора]: / Под редакцией М. Л. Крапивко. Днепропетровск 19–20 сентября 2003. : тезы докл. – Кривой Рог : Минерал, 2013. – 103 с.
17. Галузина С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузина, Т. Ф. Пупшис. – Спб. : Питер, 2006. – 272 с.
18. Гевлич Л. Л. Современное содержание концептуальной основы учета в Украине / Л. Л. Гевлич // Економічний простір. – 2008. – № 20/2. – С. 116– 123.
19. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – [4-те вид.]. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
20. Гончаренко І. М. Облікова політика в агроформуваннях: [Електронний ресурс.] / І. М. Гончаренко. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_35/20.htm.
21. Гарасим П. Я., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Фінансовий, управлінський і

- податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль, Економічна думка. 2003. – 480 с.
22. Гладких Т. В., Гусакова О. С. Проблеми вдосконалення облікової політики в контексті застосування П (С) БО 30 «Біологічні активи» //Зб. тезоповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Облік і контроль на підприємствах АПК» 4-5. X. 2007. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 32-35.
23. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436–IV. [Електронний ресурс]. –Режим доступу:<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1350626385346380>.
24. Гринів Б. В. Облікова політика суб'єкта господарювання: Торгівля, комерція, підприємництво / Б. В. Гринів // Збірник наукових праць ЛКА. – Львів: «Укоопспілка» ЛКА, 2008. – С. 168–169.
25. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / Н.М. Грабова: Навч. посібн. / – 5-е вид., доп. і перероб. – К.: А.С.К., 2003. – 223 с.
26. Денчук П. Н. Робочий план рахунків: підходи до побудови. / П. Н. Денчук, В. М. Рожелюк: мат. III міжнародної науково–практичної конференції [«Стан і перспективи розвитку обліково–інформаційної системи в Україні»], 10–11 жовтня 2014 р.: тези доп.: Тернопіль, ТНЕУ, – 2014. – С. 52–55
27. Грінько А. П. Формування облікової політики основних засобів як інструмент податкового планування / А. П. Грінько // Збірник наукових праць. Спецвипуск. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 123-128.
28. Дружиловская Т. Ю. Исторические аспекты формирования тренований к учетной политике и оценки объектов учета / Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская, Т. Н. Коршунова // Международный бухгалтерський учет: научно–практический журнал, – Минск : – 2014. – № 18 (312). – С. 12– 13.
29. Гуцайлюк Л. О. Облікова політика бюджетних установ в умовах ринкового

- середовища / Л. О. Гуцайлюк // **Вісник СНУ ім. В. Даля.** – 2003. – № 1. – С. 39-41.
30. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. Посібник / Л.В. Дікань.– 2 -ге вид., перероб. і доповнене. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
31. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування / Р. Джога // **Бухгалтерський облік і аудит.** – 2005. - №8- 9. – С. 26-36.
32. Дроздова Т. Облікова політика підприємств: структура, формування, зміна / Т. Дроздова.//**Все про бухгалтерський облік, 2004** – № 11 (922), – с. 41-43.
33. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // **Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія: зб. матеріалів II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 20 листоп. 2017 р.] . Т. 1 / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 147-150.**
34. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: [ученик, пер. с англ.] / К. Друри, – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2003. – С. 27–28.
35. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // **Бухгалтерський облік і аудит. 2006.** – № 3. – С. 3-7.
36. Житний П. Системний аспект облікової політики / П.Житний // **Бухгалтерський облік і аудит. 2006.** – № 1. – С. 62-65.
37. Закон України «Про захист інформації в автоматизованих системах» від 05.07.1994 № 81/94–ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/81/94–вр>.
38. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657–ХІІ

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show /2657-12>.

39. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07. 1999 р. № 996. – XIV. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini-pro-dobrovilne-obednannya.html>.

40. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97-ВР [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: http://kodeksy.com.ua/pro_mistseve_samovryaduvannya_v_ukraini.htm.

41. Закон України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 13, ст.91). 2015 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini-pro-dobrovilne-obednannya.html>.

42. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini>.

43. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» // Відомості Верховної ради, 1997, № 37, ст. 327 зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini>.

44. Закон України Про місцеве самоврядування в Україні від 21.05.1997 № 280/97-ВР [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: http://kodeksy.com.ua/pro_mistseve_samovryaduvannya_v_ukraini.htm

45. Закон України Про статус депутатів місцевих рад № 93-IV від 11.07.2002 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini>.

46. Закон України «Про вибори депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів» № 2487-VI від 10.07.2010 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini>.
47. Закон України «Про пенсійне забезпечення»//Відомості Верховної Ради, 1992, № 3 [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://законодавство.com/ukrajiny-zakony/zakon-ukrajini>.
48. Золотухин О. Зачем Украине международные стандарты, или Какой бухгалтер нам не нужен? [Електронний ресурс]. / О. Золотухін. — Режим доступу: <http://el-buh.com/index.php?id=652>.
49. Зудилин А. П. Бухгалтерский учёт на капиталстических предприятиях / А. П. Зудилин– М.: Из-во университета Дружбы народов, 2013. – 326 с.
50. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. – К., 2003. – 349 с.
51. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : [навч. посібник для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю “Облік і аудит”] / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.
52. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы, 1978. – 224с.
53. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2014. – 720 с.
54. Коваленко О. В. Удосконалення організації обліку на промислових підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. В. Коваленко. – К., 2003.– 351 с.
55. Інструкція про порядок виготовлення, зберігання і застосування типових форм первинного обліку. Затв. наказом Держкомстату України від 27.07.1998

р. № 263.

56. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія/ Є.В.Калюга. – К.: Ельга, НІКА-Центр 2002. – 360с.

57. Карпенко О. В. Сучасні вимоги до бухгалтера-аналітика//Фінанси, облік і аудит / О. В. Карпенко. Збірник наукових праць. Спецвипуск. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 184-189.

58. Коротаев С. Л. МСФО в Беларуси: состояние, проблемы, перспективы / С.Л. Коротаев // Незалежний аудитор. - 2015. - № 12. - С. 3-6. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2015_12_4.

59. Конституція України // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 1996. – № 30.

60. Канєва Т. Облік надходжень бюджетних установ в умовах модернізації обліку державного сектору економіки / Т. Канєва, С.Шевченко // Казна України. – 2012. – № 4. – С. 9-11.

61. Козельцева Е. А. Организация бухгалтерского учета во Франции / Е. А. Козельцева. – 2003. – № 10. – С. 58–62.

62. Костюченко В. М. Облікова політика юридичної особи та її дочірних підприємств як єдиної економічної одиниці / В. М. Костюченко //Збірник наукових праць. Спецвипуск. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 220-225.

63. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. / М. В.Кужельний, В. Г Лінник. Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

64. Кудіна І. О. Формування облікової політики бюджетних установ: організаційно-методичний аспект / І. О. Кудіна, О. О. Гладчук // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2013. - Вип. 26. - С. 269-275.

65. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

66. Лебединець Т.Л. Роль внутрішнього аудиту в запобіганні та виявленні шахрайства / Т.Л. Лебединець // Незалежний аудитор. – 2013. – No 7(18). –

С.60–63.

67. Лучко М. Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 33-38. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vuues_2015_1%282%29_9

68. Лучко М. Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 39-42. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1\(2\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2015_1(2)_10).

69. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: затверджені Наказом Мініфіну від 23.01.2015 р. №11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektivderjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>.

70. Маляревський Ю. Д. Формування облікової політики підприємства // Економіка розвитку. – 2006. - № 3(39). – С.105-107

71. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhнародni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24.

72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 1 «Подання фінансових звітів». [Електронний ресурс]: // Режим доступу до матеріалів: <https://minfin.gov.ua>.

73. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektivderjavnogo-sektoru/metod-recomendacii-buhobliku-zapasiv/>.

74. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання

впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року) □Електронний ресурс□. –

Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/702-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2012-roku>.

75. Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерский учёт. (пер. с нем. под. ред. Сопко В.) / Г Мус., Р. Ханшманн Учеб. Пособ. – К.: КНЕУ, 1999. – 386 с.

76. НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 16292 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0>.

77. Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України «Про затвердження переліку типових документів» від 20.07.1998 р. № 41. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0>.

78. Наказ МФУ № 809/349, «Про граничну вартість предметів, що не відносяться до необоротних активів». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0>.

79. Наказ МФУ № 359 від 29.12.2000 р.«Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0>.

80. Николаева С. А. Учётная политика предприятия ./ С. А. Николаева– М.: Инфра-М, 1995. – 176 с.

81. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]– Режим доступу:

<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

82. НП(С)БОДС 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

83. НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

84. НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

85. НП(С)БОДС 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

86. НП(С)БОДС 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 станом на 01.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.

87. Облікова політика підприємства: Навч. посіб / За ред. Гаврилюка В. М., Жука В. М., Михайлова М. Г. – К.: Видавництво ТОВ «Бр-Агро-Веста», 2007. 326 с.

88. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

89. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 3-11. 86.

90. Партин Г.О. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Загородній // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 54–60.

91. Порядок проведення внутрішньої контрольної-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади. Постанова Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 №2 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
92. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства Фінансів України від 04.10.2011р. №1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
93. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 64. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007- %D0%BF2](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF2).
94. Писаренко Т.М. Особливості організації обліку у бюджетних установах / Т. М.Писаренко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(2). - С. 193-202.
95. Писарчук О. В. Послідовність формування облікової політики бюджетної установи / О. В.Писарчук, С. В. Жулій // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2011. - Вип. 20(1). - С. 199-204.
96. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : дис. канд. ек. наук: 08.06.04 / В. М. Пархоменко. – Житомир, 2014. – 215 с.
97. Петров А. М. Вопросы унификации учетной политики внутри корпоративной системы сферы услуг / А. М. Петров // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 31 (229). – С. 10–16.
98. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю: [навч. посіб] / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : Вид ХДЕУ, 2002. – 288 с.
99. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями № 909-VIII від 24.12.2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxlink.ua/ua/normative_acts/ua_4_15714/
100. Поленова С. Н. К вопросу о понятийном аппарате регулирования

бухгалтерського учета / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48 (198). – С. 11–18.

101. Популярна юридична енциклопедія / кол. авт.: В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський (кер.) та ін. – К. : Юріком Інтер, 2002. – 528 с.

102. Пятов М. Л. Учетная политика организации: [учебно–практическое пособие]. / М. Л. Пятов – М. : ТК Велби «Проспект», 2009. – 192 с.

103. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт–бланш, 2010. – 260 с.

104. Рожелюк В. Н. Актуальные проблемы формирования учетной информации для потребностей управления / В. Н. Рожелюк // Бухгалтерский учет и анализ: Научно-практический журнал. – 2013. – №11 (203). – С. 8–15. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія / В. М. Рожелюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.

105. Рожелюк В. М. Шляхи вирішення проблем формування облікової політики підприємства / В. М. Рожелюк, С. В. Питель / Інноваційна економіка. – 2009. – № 3 (13). – С. 79–83.

106. Рожелюк В. М. Інформаційний аспект облікової політики / В. М. Рожелюк, М. Т. Щирба // Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: колективна монографія. / за ред. док. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 236–254.

107. Рожелюк В. М. Міжнародний досвід формування облікової політики підприємства / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. – 2009. – № 2 (12). – С. 123–127.

108. Рожелюк В. М. Проблеми та перспективи впровадження всесвітніх стандартів обліку і звітності / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 5 (8). – С. 181–187.

109. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4 (23). – С. 105–108.
110. Рожелюк В. М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – №1 (18). – С. 270-274.
111. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації / В. М. Рожелюк // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 225–229.
112. Рожелюк В. М. Роль фінансових інструментів в аналітичній оцінці фінансового стану підприємства / В. М. Рожелюк, Н.М. Хархут // Економічний аналіз. Тернопіль, 2008. - Випуск 2 (18). – С. 275–278.
113. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації. / В. М. Рожелюк // Бізнес-інформ. Міжнародний науковий економічний журнал Харків, 2014. -№7. - С.225-229.
114. Рожелюк В. М. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління / В. М. Рожелюк, Дем'яненко М.Я. // Облік і фінанси. Науково – виробничий журнал. Київ, 2016. - №2 (72). - С. 8-15
115. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
116. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку / С.В. Свірко // Фінанси, Облік і аудит. Випуск 1.(25) – 2015- С.269-295.
119. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
120. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ

Міністерства фінансів України від 29.12.2015р. № 1219. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

121. Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. Затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р.

№59 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

122. Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору / Т.В. Черкашина // Економічні науки: Зб. наук. пр. Серія: Облік і фінанси. – Луцьк, 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. – С. 261 – 270.

123. Шнейдман, Л. З. Как пользоваться международными стандартами финансовой отчетности [Текст] / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. - 2001. - N11 .

124. Яцишин, С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства / Світлана Романівна Яцишин // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів [Луцьк, 2 грудня 2011 р.] – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного університету, 2011. – С. 574-575.

125. 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. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137>.

126. 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» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.] – Тернопіль, 2009. – С. 30-34.

127. Яцишин, С. Р. Облікова політика: розкриття згідно МСФЗ / С. Р. Яцишин

- // Соціально-економічні проблеми сучасності: Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції [м. Маріуполь, 15 червня 2018 р.] / гол. ред. д-р екон. наук, доц. О. В. Балуєва. – Маріуполь, 2018. – С. 461-467.
128. 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.
129. Яцишин, С. Р. Методи бухгалтерського обліку як прийоми облікової політики / С. Р. Яцишин // Економіка і управління : виклики та перспективи : збірник матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції [Дніпропетровськ, 04-05 лютого 2013 р.] – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – С. 368-371.
- 130 Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г. л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 182-183.
131. Backhouse R. E.If Mathematics is Informal, Then Perhaps We Should AcceptThatEconomics Must Be Informal Too.
132. Chick V. On Knowing One's Place: the Role of Formalism in Economics //Economics journal. 1998. – Vol. 108. No 451. – P. 1859-1869.
133. Yatsyshyn, S. The formation of enterprises' accounting policies of EU countries. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luchko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 125-139 p.