

УДК 657: 332.012.324

Черкашина Т.В., к. е. н., доцент

Одеський національний економічний університет

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ЗА НОВИМИ СТАНДАРТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

У статті розглянуто основні елементи формування облікової політики бюджетних установ. Розкрито основні складові, необхідні для врегулювання організації обліку в бюджетній установі. Виокремлено основні проблеми організації облікової політики у бюджетних установах та їх вирішення із імплементацією НП(С)БОДС 125.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетна установа, облікова політика, наказ про облікову політику, організація обліку, елементи облікової політики, державний сектор.

**Cherkashina T.**

### **ORGANIZATION OF ACCOUNTING POLICIES IN BUDGETARY INSTITUTIONS ON THE NEW STANDARD PUBLIC SECTOR**

Ends with an active accounting reform budget institutions. This is caused the harmonization of national accounting system to international accounting practices. Under the conditions of accounting reform public sector and bringing it closer to International Standards the main element of the enterprise is established accounting system. Organization accounting in budgetary institutions begins with the formation of accounting policy because it is the basis of accounting in the institution.

The article dealt the basic elements of formation of accounting policy of budgetary institutions: units of analytical accounting inventories, order of analytical accounting of inventories, forms of primary documents, evaluation methods disposals of inventories, time of determination the weighted average unit cost of inventories, the accounting treatment and distribution transportation and procurement costs, list and the composition of the articles the calculation of production costs of products, useful lives of fixed assets and groups of intangible assets.

We consider a positive in the organization account that the public sector entity has the right to determine the institutions within the useful lives of fixed assets or intangible assets other than established.

A positive for the organization of accounting under the new standards is that the chief accountant of the budget institution must submit to the head of budgetary institutions not only proposals for the determination of accounting policies and proposals on: sectoral characteristics of budgetary institutions, technology processing accounting data, systems and forms of internal accounting, document flow, forms additional registers of analytical accounting, reporting and control over business transactions.

Disclosed the basic elements, necessary for the settlement the organization of accounting of budgetary institutions:

1. Introduction of additional forms of detail revenues and expenses for the various types of paid services to account for revenues and commitments for administrative services.

2. Development of other forms for accounting, namely information lifetime of fixed assets and intangible assets, mileage and tires.

3. The approval limits and standards consumption of fuel, spare parts and other inventory used in the institution, given its specificity.

4. The approval limits and standards consumption of fuel, spare parts and other inventory used in the institution, given its specificity.

5. Approval the necessary for forms that are not stipulated normative acts of (forms reversible motion information fixed assets, accounting information the useful life of fixed assets, estimate forms for travel).

6. Adoption waybill forms, the use of cars, the calculation of the regulatory costs of fuel.

Basic problems of accounting policies in public institutions and solution of this problems by implementation of NR(S)APS 125 were determined: establishes a new procedure for accounting for objects, formation of accounting policy may be considering features of budgetary institutions. Budgetary institutions are functioning on the rights of state-owned and provide services to citizens on behalf of the state, their activities are regulated and this causes some difficulties in the formation of accounting policy institutions.

The implementation and the practical application of national regulations (standards) accounting for the public sector opens new opportunities for coverage of financial information reporting budgetary institutions. At the same time, the majority of budget institutions started reforming accounting standards for new organization of accounting policies.

Organization accounting policies of the new standards allows budget institutions to take into account new regulations state records and display them in the order of accounting policies that will facilitate the management of public finances.

Key words: accounting, budget institutions, accounting policies, the order of accounting policies, accounting organization, elements accounting policies. the public sector.

**Черкашина Т.В.**

### **ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ ПО НОВЫМ СТАНДАРТАМ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

В статье рассмотрены основные элементы формирования учетной политики бюджетных учреждений. Раскрыты основные составляющие, необходимые для урегулирования организации учета в бюджетном учреждении. Выделены основные проблемы организации учетной политики в бюджетных учреждениях и их решение в связи с имплементацией НП(С)БУГС 125.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бюджетное учреждение, учетная политика, приказ об учетной политике, организация учета, элементы учетной политики, государственный сектор.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Завершується активне реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ, що спричинено гармонізацією вітчизняної облікової системи до міжнародних облікових положень теорії та

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

Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики за новими стандартами має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. Бюджетні установи функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована і це зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ. Безумовним є те, що облікова політика в бюджетних установах формує їх обліковий процес, тому тема дослідження є актуальною.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Організацією облікової політики бюджетних установ та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку знаходять своє відображення у наукових дослідженнях вітчизняних вчених та фахівців: Кудіна І.О. [1], Свірко С.В. [2], Писаренко Т.М. [3] та інші.

У своїх роботах Кудіна І.О. розкриває проблемні аспекти облікової політики бюджетних установ, серед яких обмеження в виборі альтернативних методів і способів оцінки активів, створення резервів, методів нарахування зносу, виборів облікових реєстрів чи інших чи інших методичних підходів до організації обліку [1, с. 248]. Підтримуємо думку автора, що наказ про облікову політику має бути обов'язковим для кожної установи державного сектору тому, що саме він скеровує обліковий процес в установі для досягнення ефективної облікової політики.

Свірко С.В. у своїх дослідженнях відмітила, що однією з ключових і відправних позицій міжнародного фінансового обліку є облікова політика. Автор зазначає, що існує два рівня регулювання фінансового обліку суб'єктів державного сектору: зовнішнє та внутрішнє. Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі, що виражається у встановленні та визначенні МСБОДС та національними стандартами основних позицій методології та методики фінансового обліку. Внутрішнє

регулювання облікового процесу здійснюється в межах МСБОДС, втім, цілковито перебуває у веденні суб'єктів державного сектору [2, с. 65]. Погоджуємось із науковцем Свірко С.В., що через керівництво фінансовим обліком суб'єкти державного сектору реалізують свої права і завдання у формі вироблення облікової політики суб'єкту, саме цей фактор виступає головним в організації обліку установи.

На думку Писаренко Т.М. облік у бюджетних установах має свої специфічні особливості [3, с. 202]. Підтримуємо думку науковця, що при організації обліку в бюджетних установах необхідно приділяти увагу дотриманню нормативних документів, яке забезпечить: формування повної та достовірної інформації про діяльність установи та її майновий стан, режим економії державних фінансових ресурсів.

**Цілі статті.** Новим в організації облікової політики бюджетних установ є те, що із 01 січня 2015 року запрацювали перші Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС), серед них НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок». Тому, вважаємо за доцільне розглянути зміни в організації облікової політики у бюджетних установах, з урахуванням нововведених положень обліку та деякі дискусійні питання, що виникають при організації обліку у бюджетних установах.

**Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності підприємства виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. Бюджетні установи функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована і це зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ. Безумовним є те, що облікова політика в бюджетних установах формує їх обліковий процес, тому тема дослідження є актуальною.

Затвердження та застосування НП(С)БОДС встановили новий порядок ведення бухгалтерського обліку за об'єктами, оновили склад фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів. Важливим кроком у завершенні реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері є практичне впровадження з 01 січня 2015 року перших дев'яти із дев'ятнадцяти Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме: 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Зобов'язання», 130 «Вплив змін валютних курсів» (окрім розділу III), 132 «Виплати працівникам», 133 «Фінансові інвестиції».

Застосування в бухгалтерському обліку цих Положень має відбитися, перш за все, під час організації обліку в бюджетних установах [4, с. 158].

НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», що вступив в дію 01 січня 2015 року, визначає основні підходи до формування та організації облікової політики бюджетних установ [5]. Згідно із НП(С)БОДС 125 облікова політика суб'єкта державного сектора визначається розпорядчим актом, у якому мають бути встановлені методи обліку, оцінки, процедури котрі має застосовувати суб'єкт та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

Методи оцінки, обліку та процедур, що мають лише один варіант до розпорядчого акта включати недоцільно. Як відомо, однією з особливостей бухгалтерського обліку бюджетних установ є суворе регулювання низкою нормативно-правових актів, тому можливості для вибору варіантів суворо обмежені. На нашу думку негативним є те, що обмеження посилені у НП(С)БОДС тому, що здебільшого пропонують лише один чітко визначений варіант. Це стосується обмежень у виборі методу амортизації і методів оцінки. Затвержене НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» дозволяє суб'єктам державного сектору нараховувати амортизацію тільки із застосуванням прямолінійного методу [6]. Хоча відомо, що діяльність бюджетних установ має широкий спектр діяльності: шкільна та вища освіта, дошкільне виховання, оздоровлення та медичні послуги, установи органів влади та місцевого самоврядування, військові та оборонні державні установи та інші.

Різноманітність послуг, що надають державні установи підкреслюють їх галузеві особливості.

Основна мета облікової політики бюджетної установи – сформувати методи та принципи обліку, які б забезпечили складання прозорої, достовірної фінансової звітності, що відповідає б вимогам НП(С)БОДС. Формування облікової політики та зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи та технології оброблення облікових даних покладене на головного бухгалтера бюджетної установи [7], з подальшим затвердженням наказу про облікову політику керівником установи і з погодженням із головним розпорядником бюджетних коштів.

Застосування на практиці НП(С)БОДС із 01 січня 2015 року зобов'язує суб'єктів державного сектору сформувати розпорядчий документ про облікову політику за новими стандартами обліку. Вважаємо, що наказ про облікову політику суб'єкта державного сектору необхідно формувати з урахуванням нововведених норм положень.

Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору чітко визначають елементи, які мають бути визначені в наказі про облікову політику [8]:

1. Одиниці аналітичного обліку запасів (найменування або однорідна група (вид)).

2. Порядок аналітичного обліку запасів, форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, розроблені суб'єктом державного сектору самостійно.

3. Методи оцінки вибуття запасів (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)).

4. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів або оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів щодо кожної одиниці запасів).

5. Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунка обліку транспортно-заготівельних витрат.

6. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

7. Строки корисного використання груп основних засобів і груп нематеріальних активів.

Вважаємо позитивним в організації обліку те, що суб'єкт державного сектору має право самостійно у межах установи визначити строки корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріального активу, відмінні від встановлених [8]. Рекомендовано в таких випадках у розпорядчому документі про облікову політику навести відповідне обґрунтування.

Позитивним для організації обліку за новими стандартами є те, що головний бухгалтер бюджетної установи має подати керівникові бюджетної установи не тільки пропозиції щодо визначення облікової політики, а й пропозиції щодо: галузевих особливостей діяльності бюджетної установи, технології оброблення облікових даних, системи та форми внутрішньогосподарського обліку, правила документообігу, форми додаткових реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

На наш погляд, важливим елементом організації облікової політики у бюджетних установах є те, що окрім необхідності розробки наказу про облікову політику запроваджено врегулювання в окремому наказі про організацію обліку в бюджетній установі таких складових:

1. Введення додаткових форм для деталізації надходжень і видатків за різними видами платних послуг, у т.ч. для обліку надходжень і зобов'язань за адміністративними послугами.

2. Розробка інших форми для обліку, а саме з інформацією термінів експлуатації основних засобів та нематеріальних активів, пробіг автомобілів і шин, облік проведених ремонтів необоротних активів зі вказівкою виду ремонту.

3. Ухвалення лімітів і нормативів витрачання пального, запчастин та інших запасів, що використовуються в установі, з урахуванням її специфіки.

4. Затвердження графіку і порядку документообігу первинних та інших бухгалтерських документів, у т.ч. під час отримання матеріальних цінностей. У зазначеному графіку рекомендуємо вказувати строки надання авансових звітів, інших звітних і бухгалтерських форм, строки надання до бухгалтерії табелів, наказів, лікарняних для нарахування оплати й інших документів.

5. Затвердження необхідних для роботи форми, які нормативними актами не передбачені, а саме: форми оборотних

відомостей руху необоротних активів, відомості обліку строків експлуатації необоротних активів, форми кошторису на відрядження.

б. Затвердження форми дорожнього листа, порядок використання легкових автомобілів, порядок розрахунку нормативних витрат палива.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що із метою удосконалення організації обліку у бюджетних установах, необхідно: у додатках до наказу про організацію обліку в бюджетній установі наводити форми документів, які нормативними документами не передбачено. Зразки зазначених форм та порядків, мають бути наведені у додатках до Наказу про облікову політику бюджетної установи. Вважаємо за доцільне, правила та графік документообігу затверджувати окремим наказом бюджетної установи.

**Висновки.** Впровадження і застосування на практиці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектору розкриває нові можливості для висвітлення фінансової інформації у звітності бюджетних установ. Одночасно, більшість бюджетних установ розпочало реформування обліку за новими стандартами із організації облікової політики. Організація облікової політики за новими стандартами дозволить бюджетним установам урахувати нові положення державного обліку і відобразити їх у наказі про облікову політику, що сприятиме управлінню державними фінансами.

На нашу думку, завершальним етапом організації обліку у бюджетних установах є затвердження положення про порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів. Тому, проблемні питання, що виникнуть на практиці мають знайти своє відображення у подальших дослідженнях і практичних рекомендаціях.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Кудіна, І.О. Проблемні аспекти облікової політики бюджетних установ / І.О. Кудіна // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія: Економіка і управління. – 2014. - Вип. 27. - С 245-253. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpdetut\\_eiu\\_2014\\_27\\_.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpdetut_eiu_2014_27_.pdf)

2. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2009. - Вип. 6(1). - С.



65-78. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2009\\_6\(1\)\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2009_6(1)_9.pdf).

3. 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. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(2\)\\_27.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(2)_27.pdf).

4. Черкашина Т.В. Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення / Т.В. Черкашина // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. - Вип. 11 частина 1. - С. 157-160.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [Електронний ресурс]: Національне положення від 24.10.2010 р. № 1629. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

7. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. №59: станом на 08.04.2015, №173. – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011>

8. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затвержені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11. [Електронний ресурс]: Методичні рекомендації від 23 січня 2015 року № 11. – режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/legislations/view/584>