

Черкашина Т.В.  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету

## **ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ПРОБЛЕМИ ТА ЇХ ВИРІШЕННЯ**

У статті розглянуто поняття облікової політики бюджетних установ. Проаналізовані особливості формування облікової політики бюджетних установ в Україні із набуттям чинності Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 (далі НП(С)БОДС). 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.

## **Черкашина Т.В. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЕ**

В статье рассмотрено понятие учетной политики бюджетных учреждений. Проанализированы особенности формирования учетной политики бюджетных учреждений в Украине в связи с началом применения Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 125 (далее НП(С)БУГС). 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.

## **Cherkashina T.V. FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES IN BUDGETARY INSTITUTIONS: PROBLEMS AND SOLUTIONS**

The article dealt with the concept of accounting policies of budgetary institutions. Features of formation of accounting policy of budgetary institutions in Ukraine since

the entry into force of the National Regulation (standard) of accounting in the public sector number 125 (further NR(S)APS 125) were analyzed. Basic problems of accounting policies in public institutions and solution of this problems by implementation of NR(S)APS 125 were determined.

**Key words:** accounting, budget institution, accounting policies, the order of accounting policies, accounting organization, elements accounting policies.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** 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.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Формування облікової політики бюджетних установ та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку знаходять своє відображення у наукових дослідженнях вітчизняних вчених та фахівців: Атамаса П.Й., Джоги Р.Т., Свірко С.В., Чмерук М.О. та інші.

В своїх роботах Джога Р.Т. зазначає, що бюджетні установи мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг [1. с. 38]. Вважаємо, що таке ствердження підкреслює відмінності бухгалтерського обліку бюджетних установ від бухгалтерського обліку комерційних підприємств різних форм

власності, але не розкриває особливості складових облікової політики бюджетних установ з урахуванням того, що надання ними послуг охоплює різні сфери життя громадян (освіта, виховання, лікування, оздоровлення, наука і інше).

На думку Свірко С.В., керівництво фінансовим обліком, суб'єкти державного сектору реалізують через права і завдання у формі вироблення облікової політики [2, с. 66]. Вважаємо за необхідне зазначити формальну реалізацію прав суб'єкта у формуванні облікової політики та підкреслити обмеженість права вибору чітким переліком нормативних документів, що регулюють облік у бюджетних установах.

Дослідження науковців розкривають основні аспекти формування облікової політики, але деякі питання залишаються невирішеними і мають дискусійний характер.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Із 01 січня 2015 року вводяться перші Національні положення (стандарти) 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 суть і підходи до формування облікової політики у бюджетних установах, з урахуванням нововведених положень обліку.

**Постановка завдання.** Вивчити порядок формування облікової політики бюджетних установ з урахуванням змін, що відбулися в бухгалтерському обліку бюджетних установ. Розглянути дискусійні питання, що виникають при організації обліку з урахуванням особливостей функціонування бюджетних установ і впровадженню в дію Національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Завершується реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, затверджене у 2007 році та викладене у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [3]. Важливим кроком у реформуванні

бюджетного обліку є впровадження з 01 січня 2015 року перших дев'яти Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі:

- 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, у формуванні облікової політики і подальшій організації обліку в бюджетних установах. Тому, вважаємо за необхідне розглянути питання формування облікової політики в бюджетних установах з урахуванням затверджених Міністерством фінансів Положень.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [4]. На нашу думку, визначення облікової політики за Законом України не суттєво відрізняється від визначення облікової політики за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС), що свідчить про наближеність національного обліку до міжнародного.

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку державного сектору 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», під обліковою політикою розуміють конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів [5]. Відповідно до положень

міжнародної облікової практики облікова політика спрямована на висвітлення статей фінансової звітності з метою конкретизації позицій обліку щодо них. Підтримуємо думку про те, що облікова політика покликана забезпечити оптимізацію системи бухгалтерського обліку бюджетної установи.

НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», що вступив в дію 01 січня 2015 року, визначає основні підходи до формування облікової політики бюджетних установ [6]. 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 обмежені. На нашу думку, 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. Затверджене НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» дозволяє суб'єктам державного сектору нараховувати амортизацію тільки із застосуванням прямолінійного методу [7]. Хоча відомо, що існують галузеві особливості діяльності бюджетних установ.

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 [8], з подальшим затвердженням наказу про облікову політику керівником установи і з погодженням із головним розпорядником бюджетних коштів. Головні

розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника. Облікова політика має враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору.

Запровадження НП(С)БОДС із 01 січня 2015 року потребує перегляду та формування нового розпорядчого документа про облікову політику у кожній бюджетній установі. Вважаємо, що наказ про облікову політику суб'єкта державного сектора необхідно формувати з урахуванням нововведених норм положень. На наш погляд, методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора, вирішують низку проблем, що мають місце під час формування облікової політики установи тому, що чітко визначають елементи, які мають бути визначені в наказі про облікову політику [9]:

- одиниць аналітичного обліку запасів;
- порядок аналітичного обліку запасів, форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, розроблені суб'єктом державного сектора самостійно;
- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунка обліку транспортно-заготівельних витрат;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- строки корисного використання груп основних засобів;
- строки корисного використання груп нематеріальних активів.

В процесі формування облікової політики суб'єкти державного сектора повинні самостійно визначити оптимальні для установи варіанти застосування, але у межах вказаних.

Так наприклад, суб'єкти державного сектора зазначають у розпорядчому документі про облікову політику введені ними нові субрахунки (рахунки

другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого в установленому законодавством порядку.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів суб'єкт державного сектору може обрати або їх найменування, або однорідну групу (вид). вважаємо, що потрібно враховувати специфіку діяльності установи і номенклатуру запасів.

Суб'єкт державного сектору має право обрати один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у НП(С)БОДС 123 «Запаси» [10], зокрема:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Чітко регламентовано, що для всіх одиниць обліку запасів, котрі мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. Застосування методу ФІФО є доцільним для оцінки запасів при їх відпуску у виробництво.

Важливим елементом формування облікової політики установи є встановлення періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів. Згідно з НП(С)БОДС 123 «Запаси» суб'єкт державного сектору може оцінювати вибуття запасів такими способами:

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

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

Суб'єкт державного сектору самостійно визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат. По-перше, сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюватися на окремому субрахунку або аналітичному рахунку за окремими групами запасів, якщо вони пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів.

По-друге, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку або аналітичному рахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

При формуванні облікової політики установи, необхідно врахувати типові строки корисного використання основних засобів і нематеріальних активів суб'єктів державного сектору. Новим є те, що суб'єкт державного сектору має право визначити строки корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, відмінними від встановлених [9]. В таких випадках у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

На сьогодні головний бухгалтер бюджетної установи має можливість формувати облікову політику установи із врахуванням вимог лише тих НП(С)БОДС, що розпочали діяти з 01 січня 2015 року. Неповне застосування стандартів обмежує нормативно-правову базу для надання пропозицій щодо облікової політики. Таким чином, розробка пропозицій щодо облікової політики бюджетної установи, повинна базуватися на прийнятих НП(С)БОДС і методичних рекомендаціях обліку об'єктів.

Облікова політика суб'єкта державного сектору має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики і



підтримувати принцип послідовності. Зміна облікової політики суб'єкту державного сектору може відбутися у виняткових випадках, прямо встановлених в НП(С)БОДС. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Необхідно зазначити, що облікова політика може бути змінена з початку року у таких випадках:

1. Змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
2. Зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Водночас не вважається зміною облікової політики: прийняття облікової політики для подій і господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх; прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або не були суттєвими.

Облікова політика застосовується щодо подій і господарських операцій із моменту їх виникнення, окрім випадків, коли коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливе.

Слід зазначити, що згідно із НП(С)БОДС 125 вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

1. Коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;
2. Подання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

У разі зміни облікової політики суб'єкта держсектора облікова політика (із урахуванням змін) додається до річної фінансової звітності у формі опису чи додається копія розпорядчого документа.

Завдання головного бухгалтера бюджетної установи подати керівникові установи пропозиції щодо визначення облікової політики і й пропозиції щодо:

- галузевих особливостей діяльності бюджетної установи;
- технології оброблення облікових даних;

– системи та форми внутрішньогосподарського обліку та правила документообігу;

– додаткових реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

Таким чином, у наказі про облікову політику мають бути вказані основні елементи обліку, які мають постійний характер і передбачають кілька можливих варіантів застосування.

**Висновки з проведеного дослідження.** У ході проведеного дослідження було визначено, необхідність організації і формування облікової політики з урахуванням її особливостей. Формування облікової політики є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади. Слід зазначити, що раціональне формування облікової політики дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку, як елемента управління установою. В подальших дослідженнях можуть бути розкриті проблемні питання формування облікової політики бюджетних установ, після впровадження інших стандартів бухгалтерського обліку державного сектору.

#### **Бібліографічний список:**

1. Джог Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 250 с.

2. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Збірник наукових праць ЛДТУ. – Луцьк, 2009. – Вип. 6 (24). Ч. 1. – С. 65-77.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

4. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013 р. № 11). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

5. МСБОДС 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020)

6. 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>

7. 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>

8. 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-%D0%BF>

9. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені 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>

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>