

УДК 657:332.012.332

**Н.В. АРТЕМЕНКО****СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

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. Облікова політика є елементом системи бухгалтерського обліку бюджетної установи. Слід зазначити, що формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. У статті досліджені теоретичні аспекти та особливості формування облікової політики установ державного сектору. Розглянуті порядок та умови зміни облікової політики бюджетних установ. Розглянуто актуальні питання переходу української системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах до нових стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

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

В условиях реформирования бухгалтерского учета государственного сектора и приближения его к международным стандартам, основным элементом деятельности предприятия выступает налажена система бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях начинается с формирования учетной политики том, что она является основой ведения бухгалтерского учета в учреждении. Учетная политика является элементом системы бухгалтерского учета бюджетного учреждения. Следует отметить, что формирование учетной политики должно происходить с учетом особенностей деятельности бюджетных учреждений. В статье исследованы теоретические аспекты и особенности формирования учетной политики учреждений государственного сектора. Рассмотрены порядок и условия изменения учетной политики бюджетных учреждений. Рассмотрены актуальные вопросы перехода украинской системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях к новым стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе.

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

In the context of public sector accounting reform and its approximation to international standards, a well-established system of accounting is the main element of the enterprise's activity. The organization of accounting in budgetary institutions begins with the formation of accounting policies because it is the basis of accounting in the institution. Accounting policy is an element of the accounting system of a budgetary institution. It should be noted that the formation of accounting policies should take into account the specifics of the activities of budget institutions. The article deals with theoretical aspects and peculiarities of formation of the accounting policy of public sector institutions. The procedure and conditions for changing the accounting policy of budgetary institutions are considered. The urgent issues of transition of the Ukrainian accounting system to budget institutions to the new standards of accounting in the public sector are considered.

**Keywords:** accounting, budgetary institution, accounting policy, order of accounting policy, organization of accounting, elements of accounting policy, budgetary system, public sector.

**Вступ.** В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору 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. Тому питання удосконалення бухгалтерського обліку та формування облікової політики установ державного сектору є актуальними і потребують дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Дослідженню актуальних питань формування облікової політики установ державного сектору та вивчення проблем, що виникають на практиці під час організації бухгалтерського обліку приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Канєва Т.В., Рудченко Ю.С., Свірко С.В.,

Сушко Н.І., Ткаченко І.Т., Чечуліна О.О., Яцишин С.Р. 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]. 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'єкт и державного сектору реалізують через права і завдання у формі вироблення облікової політики [2].

Необхідно 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 [3].

© Н.В. Артеменко, 2017

Окремі аспекти формування облікової політики установ державного сектора до цих пір залишаються

**Мета дослідження.** Особливості складання та зміст облікової політики установ державного сектора. Обґрунтування специфіки облікової політики установ як важливого засобу формування інформації під час здійснення бухгалтерського обліку. Дослідити порядок формування облікової політики установ державного сектора з урахуванням особливостей функціонування і впровадження в дію Національних положень бухгалтерського обліку в державному секторі [4].

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика суб'єктів підприємницької діяльності направлена на ефективну організацію бухгалтерського обліку, забезпечення управлінського персоналу необхідною економічною інформацією про діяльність підприємства та для складання фінансової звітності.

Суб'єкти підприємницької діяльності в обліковій політиці передбачають вибір методів оцінки активів, організацію обліку витрат, вибір облікових реєстрів, порядку обробки бухгалтерських документів тощо. На основі передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку альтернативних варіантів методів обліку та оцінки об'єктів обліку, обліковою політикою обирається найбільш прийнятний та доцільний метод для даного підприємства.

Бюджетні установи є обмежені в виборі альтернативних методів та способів оцінки активів, створення резервів, методів нарахування зносу, вибору облікових реєстрів чи інших методичних підходів до організації обліку. Інструкціями державного казначейства України та Міністерства фінансів ці питання суворо регламентовані і альтернативні варіанти не передбачаються.

Тим не менше, бюджетні установи повинні розробляти свою облікову політику та належним чином організувати і вести бухгалтерський облік. Необхідність її розробки зумовлена основним бухгалтерським Законом № 996, а також практичною доцільністю. Адже, побудова бухгалтерського обліку в бюджетних установах характеризується наявністю централізованих бухгалтерій, підпорядкованістю бюджетних установ вищим розпорядникам, в межах якого організується облік та складається звітність за єдиними підходами.

Тому розробляти наказ про облікову політику слід вищим розпорядником та доводити його до підлеглих установ, як основного внутрішнього документу з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника.

Таким наказом вирішуються також ряд питань організаційного характеру, що визначаються бюджетною установою та забезпечують досягнення основної мети облікової політики в бюджетних установах: надійний контроль за ефективністю та

невирішеними. Тому є потреба в подальшому вивченні проблеми цільовим використання бюджетних коштів. До них зокрема відносяться такі:

- 1) затвердження Графіка документообігу;
- 2) складання Плану проведення обов'язкових та позапланових інвентаризацій;
- 3) розподіл функціональних обов'язків працівників бухгалтерії, планово-фінансового відділу;
- 4) встановлення переліку посадових осіб, що мають право підписувати фінансові документи та документи на відпуск матеріальних цінностей;
- 5) створення постійно діючих комісій:
  - інвентаризаційної
  - тарифікаційної
  - з приймання в експлуатацію необоротних активів
  - списання матеріальних цінностей
- 6) вибір форми бухгалтерського обліку;
- 7) терміни надання звітності до вищої установи;
- 8) окремі правила ведення обліку, що вирішуються головним розпорядником;
- 9) складання Робочого Плану рахунків з визначенням субрахунків та облікових груп в межах субрахунків для аналітичного обліку;
- 10) затвердження Положення про архів установи.

В наказі про облікову політику можуть бути включені і інші питання організації обліку, планування та контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетної установи.

Особливістю бюджетних установ та їх відмінністю від інших господарюючих суб'єктів є те, що у своїй діяльності вони повинні дотримуватися як загального законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, так і бюджетного, який є пріоритетним перед іншими виходячи з норм ч. 2 ст. 4 Бюджетного кодексу.

Саме враховуючи специфіку діяльності суб'єктів державного сектора Мінфіном були розроблені та затверджені стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.

Реформування галузі бухгалтерського обліку в держсекторі створило підстави для зміни ідеології в підходах до формування облікової політики. Так, з 01.01.15 р. набули чинності дев'ять НП(С)БОДС, а також затверджено наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектора (далі – Наказ № 11, Методичні рекомендації № 11) за відповідними об'єктами. При цьому НП(С)БОДС 101, у якому існує окремий розділ «Облікова політика», ще не набув чинності, а запроваджені НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» та Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора (далі – Методичні рекомендації «Облікова політика») змінили традиційні підходи до формування та визначення облікової політики бюджетних установ.

Оскільки в національній законодавчій базі та в Методичних рекомендаціях «Облікова політика» норми та вимоги викладено стисло, що не дозволяє однозначно

скласти уявлення про наповнення змістом цієї структури, у бухгалтера бюджетної установи є можливість звернутися до відповідних норм міжнародних стандартів. Зазначена пропозиція має відповідне законодавче підґрунтя, викладене в п. 1, 3 ст. 121 Закону № 996 [5].

Так, у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» це поняття характеризується у множині. Тобто всі міжнародні стандарти, у тому числі в держсекторі, містять окремий розділ з бухгалтерського обліку до кожного об'єкта із зверненням до принципів і методів. Зазначений підхід можна використати і вітчизняному головному бухгалтеру при встановленні правил обліку за відповідним об'єктом обліку.

Методрекомендації «Облікова політика» передбачають постійне (з року в рік) застосування розпорядником бюджетних коштів прийнятої стабільної облікової політики, що фактично повинне стати реалізацією принципу послідовності. Зазначене дає пояснення підходам Мінфіну до визначення змісту розпорядчого документа щодо облікової політики. Мінфін рекомендує прийняття окремого такого документа без поєднання в ньому цього питання з питаннями організації бухгалтерського обліку, оскільки останні можуть часто змінюватися й передбачають значний обсяг попередньої роботи, яка не стосується методології обліку, зокрема: визначення документообігу, технології обробки облікової інформації, права підписання первинних і бухгалтерських документів, розробки системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку тощо.

Загалом відповідно до Методрекомендацій «Облікова політика» наказ про облікову політику бюджетної установи слід видавати (перевидавати) або вносити зміни до діючого в міру необхідності, як правило, з початку року, і за наявності для цього підстав. Причини змін в обліковій політиці визначено в п. 3 розд. III НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1629, а також п. 3 розд. III Методрекомендацій «Облікова політика», а саме:

- зміни вимог Мінфіну до бухгалтерського обліку об'єктів;
- зміни відображення господарських операцій у бухгалтерського обліку, що забезпечать більш достовірне їх відображення у звітності.

Звичайно, запроваджені з 2015 року норми НП(С)БОДС створили підстави для зміни облікової політики розпорядникам бюджетних коштів.

Бюджетні установи змушені переглядати свої облікові політики за відповідними об'єктами через вимоги відповідних стандартів чи тлумачень [5].

Але строки прийняття цих змін та комплекс попередніх заходів, які необхідно здійснити у зв'язку з цим, дають можливість відтермінувати прийняття розпорядчого документа про облікову політику (або внесення змін до нього) розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня до визначення єдиних вимог головним розпорядником бюджетних коштів та

видання галузевих методичних рекомендацій. Зазначеній ситуації є законні пояснення, ураховуючи терміни набуття чинності прийнятих наприкінці 2014 року НП(С)БОДС і Методрекомендацій № 11 – на початку 2015 року (23.01.15 р.).

Таким чином, перш ніж затверджувати свою облікову політику (або вносити зміни до неї) і запроваджувати її з початку бюджетного року, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня необхідно врахувати вимоги головного розпорядника бюджетних коштів із цього приводу.

У разі відсутності вимог головного розпорядника бюджетних коштів слід прийняти власний розпорядчий документ про облікову політику виходячи з вимог законодавства і професійного судження головного бухгалтера, що забезпечить дотримання встановлених законодавством принципів при формуванні фінансової звітності, і направити його на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам держсектора вищого рівня. Зазначений факт стане свідченням намірів (у т. ч. і для контролюючих органів) щодо виконання повноважень керівником бюджетної установи і головного бухгалтера з розробки та затвердження облікової політики.

Крім того (і це дуже важливо), у разі відсутності визначених головним розпорядником бюджетних коштів єдиних підходів головний бухгалтер бюджетної установи нижчого рівня має розкрити облікову політику за кожним об'єктом у примітках до фінансової звітності шляхом опису застосованих установою принципів оцінки статей звітності і методів обліку окремих активів і зобов'язань, причин та сутності зміни облікової політики.

Таку вимогу викладено в запроваджених з 01.01.15 р. відповідних розділах «Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності» НП(С)БОДС як окремо за кожним об'єктом обліку, так і в розд. IV НП(С)БОДС 125, і це є запорукою законності діяльності головного бухгалтера [5].

Розпорядник бюджетних коштів у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи не повинен дублювати загальнодержавні норми, визначені в НП(С)БОДС та галузевих методичних рекомендаціях. Лише в разі, якщо існує (залишається) можливість вибору принципів оцінки статей звітності, методів обліку, а також строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, у розпорядчому документі прописується вибраний варіант та особливості його застосування щодо відповідного об'єкта обліку.

Формування облікової політики розпорядником бюджетних коштів має базуватися на дотриманні ним вимог головного розпорядника бюджетних коштів щодо визначених ним єдиних підходів до облікової політики за відповідними об'єктами [5].

**Висновки.** Формування облікової політики установ державного сектора можна розглядати як напрям підвищення ефективності їх функціонування. Облікова політика дає змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати і контролювати цільове

використання засобів відповідно до затвердженого кошторису. Узгодження облікової політики установ-розпорядників бюджетних коштів вищого рівня із обліковою політикою підпорядкованих їм установ дозволить гармонізувати облікову політику бюджетних установ різних рівнів, підвищити ефективність досягнення спільних цілей і завдань, а також полегшити процес контролю діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчих рівнів. На основі правильно сформованої облікової політики є змога виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності та використання коштів як бюджетних, так і спеціального фонду.

#### Список літератури

1. *Джога 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. *Черкашина Т.В.* Формування облікової політики у бюджетних установах: проблеми та їх вирішення [Електронний ресурс]. *praktychne zastosuvannya / Chechulina O.// Balans-byudzheth- # 24 (540), 15.06.2015.*
4. *Артеменко Н.В.* Облікова політика установ державного сектору: сучасні підходи, порядок та умови зміни / Н.В. Артеменко // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського електронне наукове фахове видання «Глобальні та національні проблеми економіки». – Миколаїв. - 2016. - № 17 (червень) –С. 792-798
5. *Чечуліна О.,* Облікова політика: розробка та практичне застосування /Чечуліна О.// Баланс-бюджет- № 24 (540), 15.06.2015 р.

#### References (transliterated)

1. Dzhoha R.T. *Bukhhalters'kyi oblik u byudzhetnykh ustanovakh: Navch.posibnyk.–Kiev.: KNEU, 2004.–250 s.*
2. Svirko S.V. *Oblikova polityka sub'yektiv derzhavnoho sektoru: pozysiyi mizhnarodnoyi teoryiya praktyky / S.V. Svirko // Zbirnyk naukovykh prats' LDTU.–Luts'k, 2009. –Vyp.6 (24). Ch. 1. –S. 65-77.*
3. Cherkashyna T.V. *Formuvannya oblikovoyi polityky u byudzhetnykh ustanovakh: problemy ta yikh vyrishennya [Elektronnyy resurs].*
4. Artemenko N.V. *Oblikova polityka ustanov derzhavnoho sektora:suchasni pidkhody, poryadok ta umovy zminy / N.V. Artemenko //Mykolayivs'kyi natsional'nyy universytet imeni V.O. Sukhomlyns'koho elektronne naukove fakhove vydannya «Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky». – Mykolayiv. - 2016. - # 17 (cherven') –S. 792-798*
5. Chechulina O. *Oblikova polityka: rozrobka ta*

*Надійшла (received) 25.09.2017*

#### Бібліографічні описи / Библиографические описания / Bibliographic descriptions

**Сучасні підходи до визначення облікової політики установ державного сектору / Н. В. Артеменко//** Вісник НТУ “Харківський політехнічний інститут” (економічні науки). – Х.: НТУ „ХПІ”. - 2017. - № 45(1266).- С. 56-59 . Библиогр. 5 назв. – ISSN 2519-4461.

**Современные подходы к определению учетной политики учреждений государственного сектора / Н. В. Артеменко //** Вестник НТУ “Харьковский политехнический институт” (экономические науки). – Х.: НТУ „ХПІ”. - 2017. - № 45(1266).- С. 56-59 . Библиогр.: 5 названий. – ISSN 2519-4461.

**Modern approaches to determining the accounting policies of public sector institutions / N. V. Artemenko //** Bulletin of NTU "Kharkiv Polytechnic Institute" (economic sciences). – Kharkiv.: NTU "KhPI". - 2017. - № 45(1266).- P. 56-59 . Bibliogr.: 5 names. – ISSN 2519-4461.

#### Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

**Артеменко Наталія Вікторівна** – ст. викладач кафедри економічного аналізу та обліку Національний Технічний Університет «Харківський Політехнічний Інститут»; тел.: (097) 4347421; e-mail: [artemenko-nv@ukr.net](mailto:artemenko-nv@ukr.net).

**Артеменко Наталія Вікторівна** – ст. преподаватель кафедры экономического анализа и учета Национальный Технический Университет «Харьковский Политехнический Институт»; тел. : (097) 4347421; e mail: [artemenko-nv@ukr.net](mailto:artemenko-nv@ukr.net).

**Artemenko Natalia Victorivna** - lecturer department of economic analysis and accounting National Technical University «Kharkov Polytechnic Institute»; Tel. : (097) 4347421; e mail: [artemenko-nv@ukr.net](mailto:artemenko-nv@ukr.net).