

УДК 657:332.012.332

Труш І.Є.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СУБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Статтю присвячено науково-методичним підходам до формування облікової політики суб'єкта державного сектору. Проаналізовано особливості формування облікової політики бюджетних установ в Україні із набуттям чинності Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок». Визначено основні проблеми організації облікової політики суб'єкта державного сектору та запропоновано шляхи їхнього вирішення.

**Ключові слова:** бюджетна установа, суб'єкт державного сектору, облікова політика, організація обліку, наказ про облікову політику.

### Труш И.Е. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СУБЪЕКТА ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

В статье рассмотрены научно-методические подходы к формированию учетной политики субъекта государственного сектора. Проанализированы особенности формирования учетной политики бюджетных учреждений в Украине с вступлением в силу Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 125 «Изменения учетных оценок и исправление ошибок». Определены основные проблемы организации учетной политики субъектов государственного сектора и предложены пути их решения.

**Ключевые слова:** бюджетное учреждение, субъект государственного сектора, учетная политика, организация учета, приказ об учетной политике.

### Trush I.E. PECULIARITIES OF FORMATION OF ACCOUNTING POLICY THE SUBJECT OF THE PUBLIC SECTOR

In the article the scientifically-methodical approaches to formation of accounting policies entity the public sector. Analyzes the features of formation of accounting policies of budgetary institutions in Ukraine with the entry into force of National provisions (standards) of accounting in the public sector 125 "Changes in accounting estimates and correction of errors". The basic problems of organization of accounting policy by public sector entities and proposed ways of their solution.

**Keywords:** budgetary institution, a subject of public sector accounting policy, organization of accounting, order on accounting policies.

**Постановка проблеми.** Економічні процеси, що відбуваються в економіко-політичному середовищі країни, характеризуються активними трансформаційними та інтеграційними процесами. Визначення Україною європейського сектору розвитку як пріоритетного для всіх сфер суспільства обумовлює необхідність упровадження всепоглинаючих реформ, у тому числі й у державному секторі економіки [1].

Бюджетні установи, як суб'єкти державного сектору перебувають у стані трансформації, обумовленій введенням у дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Політика євроінтеграції України вимагає також упровадження міжнародних стандартів задля гармонізації обліку. Даний процес передбачає зміни в законодавстві, зокрема у веденні бухгалтерського обліку.

Важливим чинником ефективності функціонування суб'єктів державного сектору є якісно сформована облікова політика. Поява облікової політики зумовлена реформуванням бухгалтерського обліку в державному секторі, ураховуючи Міжнародні стандарти фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розробку теоретико-методичних основ формування облікової політики в бюджетних установах зробили провідні вітчизняні вчені та науковці: Г.Ю. Аніщенко, П.Й. Атамас, Т.М. Безродна, Г.В. Бойко, Р.Т. Джого, Н.С. Костишин, С.В. Свірко, Ю.Ю. Харчук, Т.В. Черкашина, М.О. Чмерук, В.Є. Швець та ін. Зазначені науковці у своїх працях розкривають зміст економічної категорії «облікова політика», при цьому значну увагу приділяють питанням формування облікової політики, однак із набуттям чинності НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових

оцінок та виправлення помилок» тема даної роботи залишається актуальною.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні особливостей формування облікової політики суб'єктів державного сектору в Україні із набуттям чинності НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок».

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Наявність та дотримання облікової політики в бюджетних установах є вимогою Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до даного закону, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство, організація, установа для складання та подання фінансової звітності [2].

Своєю чергою, фінансова звітність має складатися на підставі даних бухгалтерського обліку, який повинен вестися за відповідними принципами, як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про виконання кошторису установи зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Ефективна облікова політика бюджетних установ повинна забезпечити:

- повне відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності, виходячи не лише з правових норм, а й з економічного змісту;
- незмінність протягом звітного року прийнятої методології відображення господарських операцій та оцінок активів;
- правильність відображення доходів та витрат у відповідному звітному періоді, розподіл витрат на поточні та капітальні;
- ідентичність даних аналітичного, синтетичного обліку, фінансової звітності;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку,

відповідно до умов діяльності та особливостей суб'єкта господарювання [3, с. 324].

Згідно з принципом послідовності, облікова політика суб'єкта державного сектора має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики і змінюватися обґрунтовано, за настанням певних умов [4]. Дані умови визначено НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затвердженого Наказом Міністерства від 24.12.10 р. № 1629 [5]. Тобто облікова політика може змінюватися лише в разі, якщо змінюються вимоги положення (статуту), вимоги органу, який затверджує НП(С)БОДС, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектора.

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку державного сектора 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 [6]. Відповідно до положень міжнародної облікової практики, облікова політика спрямована на висвітлення статей фінансової звітності з метою конкретизації позицій обліку щодо них. Тож, як видно, облікова політика покликана забезпечити оптимізацію системи бухгалтерського обліку бюджетної установи.

Основною метою облікової політики є формування методів та принципів обліку, які б, своєю чергою, забезпечили складання прозорої і достовірної фінансової звітності, котра би відповідала вимогам законодавства.

Для досягнення мети завданнями облікової політики бюджетної установи є:

- закріплення базових принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, планування діяльності бюджетної установи;
- своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;
- виявлення й ефективне використання внутрішньогосподарських резервів;
- контроль наявності та руху як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їхнього цільового призначення та раціонального використання [7].

Побудова бухгалтерського обліку в бюджетних установах характеризується наявністю централізованих бухгалтерій, а також підпорядкованістю бюджетних установ вищим розпорядникам, в яких ведеться облік і складається звітність, ураховуючи загальнообов'язкові для всіх правила та вимоги.

Суб'єкти державного сектора нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектора вищого рівня.

Щодо головних розпорядників, то варто сказати, що вони самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Слід також зазначити, що облікову політику бюджетних установ можна розглядати як на мікрорівні, так і на макрорівні. Тобто, аналізуючи мікрорівень облікової політики, береться до уваги насамперед середовище в самій організації як суб'єкта державного сектора. Розглядаючи облікову політику з погляду макрорівня, потрібно зауважити, що важливе значення тут надається зовнішньому середовищу, яке може вплинути на державну установу.

Облікова політика є головною передумовою ведення бухгалтерського обліку в державній уста-

нові, адже саме в ній зазначаються основні аспекти діяльності організації.

Погоджуємось із думкою І.З. Адамова, М.С. Грінчук і Д.Г. Бринзила, які виділяють три основні проблеми формування облікової політики бюджетних установ:

- відсутність систематизованої нормативно-методологічної бази регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах;
- відсутність наказів про облікову політику в бюджетних установах;
- порушення основних принципів ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах [8].

Однак із набуттям чинності НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» дані проблеми поступово вирішуються, адже в даному нормативно-правовому акті обумовлено, що облікова політика суб'єкта державного сектора визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектора та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [5]. Тож створення наказу про облікову політику стало обов'язковим.

Проте, аналізуючи попередні роки, у більшості бюджетних установ накази про облікову політику були відсутніми. Передусім це пояснюється низькою підготовкою бухгалтерів, які мають більше досвіду в практичній діяльності, ніж у теоретичній. Саме тому зміни, які були введені на початку 2015 р., свідчать про те, що розпорядження про облікову політику має бути обов'язковим для кожного суб'єкта державного сектора.

Ураховуючи методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора, наказ про облікову політику суб'єкта державного сектора має визначати такі основні пункти:

- одиницю 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 рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- строки корисного використання груп основних засобів;
- строки корисного використання груп нематеріальних активів;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- уведення нових субрахунків (рахунки другого, третього порядків) зі збереженням кодів (номерів) субрахунків плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого в установленому законодавством порядку;
- одиницю бухгалтерського обліку запасів;
- метод оцінки запасів при їх вибутті;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;

- типові строки корисного використання основних засобів;
- типові строки корисного використання нематеріальних активів [4].

Обов'язки формування та зміни облікової політики покладені на головного бухгалтера бюджетної установи. Своєю чергою, він подає власні рекомендації щодо облікової політики керівнику бюджетної установи, які можуть стосуватися: зміни облікової політики з урахуванням особливостей функціонування даної установи, обґрунтування додаткових рахунків, змін у звітності та контролі господарських операцій, організації документообігу тощо.

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

- якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- при зміні облікової політики покращиться достовірне відображення процесів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності установи.

Зокрема, відповідно до НП(С)БОДС 125, вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;
- подання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо були здійснені зміни облікової політики, вона додається зі змінами до річної фінансової звітності у формі опису або ж підкріплюється копія наказу.

Прийняття нової облікової політики для господарських операцій, які не відбувалися раніше та які відрізняються за змістом від попередніх господарських операцій, не вважається зміною облікової політики.

Відповідно до МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», зміною в обліковій політиці слід вважати перехід від одного принципу обліку до іншого, а також зміну облікового підходу, визнання або вимірювання операції чи події в рамках того самого облікового принципу [6].

Важливим моментом щодо обраної та сформованої облікової політики є те, що для кожного звітного періоду має застосовуватись однакова облікова політика. Така вимога пояснюється тим, що користувачі інформації повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти суб'єкта господарювання за певний період для визначення тенденцій у його фінансовому стані, результатах діяльності та потоках грошових коштів [9].

**Висновки.** Саме врахування облікової політики розпорядників бюджетних коштів підпорядкованими установами займає важливе місце в розв'язанні проблем формування облікової політики. Головною перевагою взаємозв'язку обліко-

вих політик між установами різних рівнів є полегшення контролю над організаціями нижчих рівнів. Це все пояснюється тим, що бюджетні установи являють собою багаторівневу систему, яка становить єдиний механізм.

На сьогодні наша країна перебуває у стані реформування, тому бюджетні установи як суб'єкти державного сектору повинні особливо уважно відслідковувати зміни в законодавстві та оперативного впроваджувати їх у своїй діяльності. Варто пам'ятати, що формування облікової політики в бюджетних установах є важливим і трудомістким процесом, тож вимагає від виконавців певних здібностей і відповідної підготовки.

Удосконалення облікової політики в державному секторі дозволить: покращити ведення бухгалтерського обліку; забезпечити реальність планових показників бюджету та їхнє виконання; визначити основні напрями бюджетного фінансування та ефективно використовувати фінансові ресурси, а також дасть змогу керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Проблемні аспекти формування облікової політики суб'єкта державного сектору / О.В. Писарчук, О.М. Кудіна, В.В. Тютлікова // Технологічний аудит та резерви виробництва. – 2015. – № 1/5(21). – С. 46–50.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 30.09.2015 р. № 3614-VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти, кореспонденція рахунків. Звітність : [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга ; вид. 3-тє, перероб. та доп. – Житомир, 2001. – С. 324.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629.
6. МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81064/18a.pdf>.
7. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 27–29.
8. Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв'язання / І.З. Адамова, М.С. Грінчук, Д.Г. Бринзила [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2009/v1/NV-2009-V1\\_35.pdf](http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2009/v1/NV-2009-V1_35.pdf).
9. 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(24). – Ч. 1. – С. 65–77.