

УДК 657:06.047.42

*Ірина Кудіна*

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

*У статті розглянуте поняття облікової політики бюджетних установ, основні напрями та особливості її формування. Проаналізовані аспекти формування елементів облікової політики для бюджетних установ з урахуванням їх нормативно-правового забезпечення. Наведені проблеми, які виникають у формуванні облікової політики та запропоновані шляхи їх вирішення.*

*Ключові слова:* облікова політика, бюджетні установи, наказ про облікову політику, державний сектор, організація обліку.

*В статтє рассмотрено понятие учетной политики бюджетных учреждений, основные направления и особенности ее формирования. Проанализированы аспекты формирования элементов учетной политики для бюджетных учреждений с учетом их нормативно-правового обеспечения. Приведены проблемы, которые возникают в формировании учетной политики и предложены пути их решения.*

*Ключевые слова:* учетная политика, бюджетные учреждения, приказ об учетной политике, государственный сектор, организация учета.

*The concept of registration policy of budgetary establishments, basic directions and features of its forming, is considered in the article. The aspects of forming of elements of registration policy are analyzed for budgetary establishments taking into account their normatively legal providing. Problems which arise up in forming of registration policy and the ways of their decision are offered are resulted.*

*Keywords:* registration policy, budgetary establishments, Order about a registration policy, decree the public sector, organization of account.

**Постановка проблеми.** Велика кількість організацій та установ в Україні виконують різні функції, які не пов'язані з комерційною діяльністю, більшу частину яких становлять установи, створені органами державної влади України або органами місцевого самоврядування. Вони повністю або частково утримуються за рахунок коштів державних та місцевих бюджетів. Обслуговування державного бюджету неможливе без належної організації бухгалтерського обліку. Особливості будови облікової системи бюджетних установ визначаються Бюджетним кодексом України [1] та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Згідно зі ст. 6 цього Закону порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів і бюджетів установ регулюється Державним

© Кудіна І. О., 2014

---

казначейством України, у складі якого є Управління методології з виконання бюджету, бухгалтерського обліку та звітності. Управління, здійснюючи повсякденне, поточне методологічне керівництво бухгалтерським обліком у бюджетних установах, розробляє План рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, типову кореспонденцію рахунків (субрахунків), форми реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, інструкції з обліку наявності та використання бюджетних коштів, валютних операцій, Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів, запасів бюджетних установ, інвентаризації та списання матеріальних цінностей, форми звітності. Така суворя регламентація методології обліку забезпечує його єдність, порівнянність показників різних галузей невиробничої сфери, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів.

Протягом 2013 р. було прийнято низку нормативно-правових актів, що стосуються бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Це передусім накази Мініну від 26.06.2013 р. № 611 [3] та від 14.11.2013 р. № 947 [4]. Нововведення стосуються питань бухгалтерського обліку господарських операцій, зокрема необоротних активів і запасів бюджетних установ. Тому всім бюджетним установам доведеться оновити накази про облікову політику, урахувавши новації бухгалтерського обліку. Адже перший документ, який вимагають надати державні фінансові інспектори під час перевірок, – це наказ про облікову політику.

Тривалий час вважалось, що термін «облікова політика» не є характерним для бюджетного обліку, оскільки правила здійснення облікового процесу для більшості ділянок роботи бухгалтерії є чітко визначеними.

Отже, на сьогодні бюджетні установи працюють у складних умовах недостатнього фінансування з боку держави. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах починається з складання її облікової політики, яка є основою ведення бухгалтерського обліку. Керівництво та регламентація обліково-аналітичного забезпечення на підприємстві полягає у визначенні методичної та організаційної його складових.

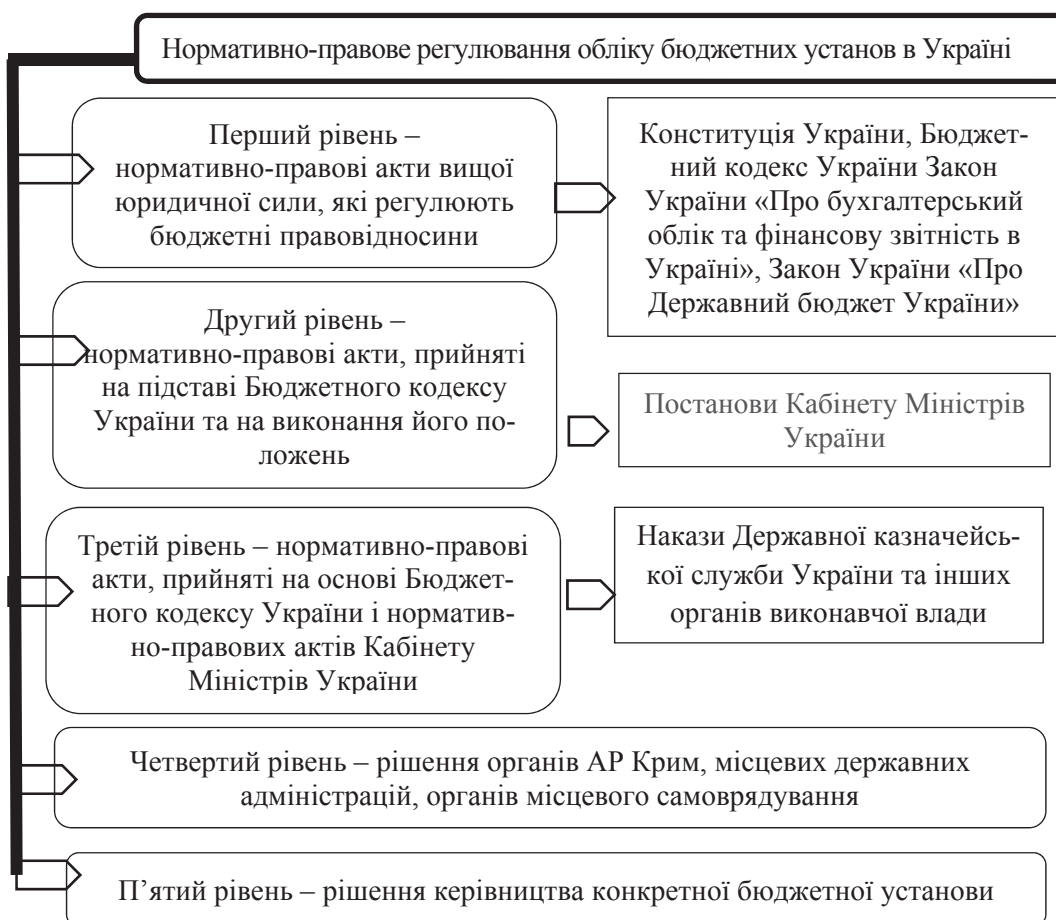
**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні проблеми модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі активно обговорюється та знаходять своє відображення у наукових дослідженнях експертів та фахівців, таких як Дерій В. А., Гарасим П. М., Задорожний З. В., Клевець В. Б., Свірко С. В., Левицька С. О., Пантелєєв В., Мних Є. В., Чумаченко М. Г., Хомин П. Я., які в своїх наукових працях розкривають ті чи інші аспекти формування облікової політики. Однак низка питань залишаються невирішеними та мають дискусійний характер. Більшість невирішених проблем зумовлюють формальний підхід до організації облікової роботи, який обмежується виданням наказу про облікову політику. При цьому залишається поза увагою той факт, що облікова політика – це основний методичний документ, яким установа повинна керуватися в своїй діяльності.

**Метою статті** є обґрунтування специфіки облікової політики бюджетних установ як важливого засобу формування інформації, необхідної для управління ними. Окрім цього, завданнями є вивчення порядку формування положень облікової політики та проблем, що виникають при регулюванні організації обліку з врахуванням особливостей функціонування окремих бюджетних установ. Виявлення основних

---

проблем, які можуть виникати при формуванні облікової політики та узагальнення актуальних питань її удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Процес формування бухгалтерського обліку в бюджетних установах при переході України до ринкових відносин залишив багато спірних та невирішених питань. Однією з таких проблем є формування облікової політики в бюджетних установах, яка є базовим елементом первинної організації облікового процесу. Впродовж тривалого часу вважалося, що усі ділянки обліку господарської діяльності бюджетних установ є чітко визначеними. Для цього затверджено значну кількість нормативних документів. Дійсно жоден вид обліку немає стільки рівнів законодавчого регулювання як бюджетний. У цілому система нормативного регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких об'єднує окрему групу нормативних документів, обов'язкових до виконання (рис. 1).



*Рис. 1. Модель нормативного регулювання обліку бюджетних установ*

Лише останній (п'ятий) рівень організації бухгалтерського обліку – стосується рішень, що приймаються керівництвом підприємства на підставі попередніх чотирьох пакетів документів нормативно-правового забезпечення.

Нормами М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»

визначено, що облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [5]. Чинний Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» тлумачить даний термін як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Оскільки облікова політика повинна розроблятися на кожному підприємстві, то й бюджетні установи не повинні бути виключенням із загальних правил. Поряд з цим варто зауважити на певні особливості розробки положень облікової політики.

Головна умова облікової системи в бюджетних організаціях – це чітке дотримання усіма учасниками бюджетного процесу єдиних принципів у формуванні та систематизації облікової інформації для прийняття рішень її користувачами (головними розпорядниками грошових коштів, органами Державної казначейської служби України та іншими органами державної і місцевої влади, громадськістю та керівництвом бюджетної установи). Разом з тим, з оголошенням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 рр. [6] визначено основні напрями удосконалення бюджетного обліку з врахуванням міжнародних стандартів (МСБОДС) IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Нині питання затвердження облікової політики для суб'єктів бюджетної сфери набуло нового звучання у зв'язку з введенням в дію Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [3] та Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ [4].

Незважаючи на численні проблеми у бухгалтерській теорії та практиці очевидно є необхідність систематизації, вивчення особливостей формування облікової політики бюджетних організацій, оскільки вони, як і інші суб'єкти при організації та веденні обліку дотримуються норм Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2].

Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється на всіх юридичних осіб, що створені відповідно до законодавства України незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, то і для бюджетних установ обов'язково повинна розроблятися облікова політика.

Проте бюджетні установи, як специфічні суб'єкти господарювання, є неприбутковими організаціями, мають інше направлення облікової політики. 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. 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.

Оскільки бухгалтерському обліку в бюджетних установах характерна відсутність альтернативи у виборі методики обліку його об'єктів, то не можна говорити про облікову політику бюджетних установ на рівні розпорядників нижчого рівня.

Якщо облікова політика інших підприємств може формуватися на рівні державних органів влади України та на рівні конкретного суб'єкта господарювання, то так звана облікова політика бюджетних установ визначається виключно на макрорівні [7, с. 20]. Це означає, що при організації і веденні бухгалтерського обліку діє правове регулювання спеціально дозволеного виду: дозволено те, що визначено нормативними документами. Державне казначейство України розробляє нормативні документи, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах, обов'язково враховуючи положення нормативних актів Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України. Норми національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку не поширюються на ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетними установами.

Власної облікової політики бюджетні установи не мають, оскільки її визначає Державне казначейство України. Проте у зв'язку з існуванням можливості вибору форми ведення бухгалтерського обліку, рішення бюджетної установи щодо обраної форми ведення обліку необхідно закріпити відповідним розпорядженням керівника бюджетної установи – наказом про облікову політику. Цей документ може розроблятися головним бухгалтером і затверджується керівником. Розподіл обов'язків між обліковими працівниками, графік документообігу, робочий план рахунків теж повинні затверджуватися розпорядженням (наказом) керівника бюджетної установи. Тому розробляти наказ про облікову політику слід вищим розпорядником та доводити його до підпорядкованих установ, як основного внутрішнього документа з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника. Але, як свідчить практика, у більшості з вищезгаданих установ накази про облікову політику відсутні. Типовою для нашої держави є виникнення проблеми формування облікової політики в бюджетних установах, у зв'язку з порушенням основних принципів ведення бухгалтерського обліку. Тобто необхідність формування облікової політики в установі усвідомлюється, але наказу про облікову політику не існує. Більшість облікових кадрів у бюджетних установах наказ про облікову політику вважають зайвим документом, який додає зайвих клопотів. Отже, причиною виникнення проблеми є елементарне свідоме порушення бухгалтерського законодавства. Ця причина виникнення проблеми формування облікової політики бюджетними установами є, на нашу думку, найпоширенішою.

Автори вважають, що саме наказ про облікову політику в установі має скеровувати обліковий процес щодо досягнення основних стратегічних завдань, що їх ставить перед собою будь-яка економічна одиниця незалежно від форми її власності, адже без наказу неможливо запровадити ефективну облікову політику.

Таким наказом вирішується також низка питань організаційного характеру, що визначаються бюджетною установою та забезпечують досягнення основної мети облікової політики в бюджетних установах: надійний контроль за ефективністю та цільовим використанням бюджетних коштів.

Формуючи облікову політику бюджетної установи головний бухгалтер має врахувати такі положення: галузеві особливості діяльності бюджетної установи; технології оброблення облікових даних; системи та форми внутрішньогосподарсь-

кого (управлінського) обліку та правила документообігу; додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

Такий припис містить пп. 7 п. 13 Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59 [7, с. 20]. У наказі про облікову політику слід передбачити положення, які враховують усі особливості й обмеження щодо обліку в бюджетних установах. Тож, ураховуючи це, у наказі про облікову політику треба визначити:

- додаткову систему рахунків для обліку матеріальних цінностей і коштів залежно від джерел надходжень, а за потреби – запровадити субрахунки другого (третього) рівня для обліку матеріальних цінностей, розрахунків, інших статей балансу в розрізі джерел надходжень (загальний і спеціальний фонди, безоплатні надходження, централізовані заходи, благодійність, гуманітарна допомога, плата за послуги);

- увести додаткові аналітичні реєстри для деталізації надходжень і видатків за різними видами платних послуг, у т. ч. для обліку надходжень і зобов'язань за адміністративними послугами;

- передбачити інші аналітичні форми (відомості) для обліку, скажімо, термінів експлуатації основних засобів, обліку температурного режиму, пробігу автомобілів і шин тощо, обліку проведених ремонтів необоротних активів з указівкою виду ремонту;

- ухвалити ліміти й нормативи витрачання пального, дезінфікуючих та миючих засобів, інших запасів;

- затвердити графік і порядок документообігу первинних та інших бухгалтерських документів, у т. ч. під час отримання матеріальних цінностей. У зазначеному графіку вказати терміни надання авансових звітів, інших звітних та бухгалтерських форм, строки надання до бухгалтерії табелів, наказів, листків непрацездатності для нарахування оплати й інших документів;

- затвердити необхідні для роботи форми, яких у нормативних актах немає, зокрема, накладної (вимоги) на видачу зі складу (внутрішнє переміщення) необоротних активів, оборотної відомості руху необоротних активів, акта введення в експлуатацію необоротних активів, обліку строків експлуатації необоротних активів, форму кошторису на відрядження (довідки-розрахунку), звіту про виконану роботу у відрядженні тощо;

- затвердити форму подорожнього листа, порядок використання легкових автомобілів, порядок розрахунку нормативних витрат палива;

- зафіксувати конкретні вказівки з інших питань, які допускають можливість застосування різних варіантів. Серед них такі: визначення строків експлуатації для інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів (якщо їх не встановлено); порядок використання легкового автотранспорту (зокрема, хто ним розпоряджається та хто контролює його використання), місячні ліміти пробігу автомобіля та витрачання пального й порядок їхнього обліку; порядок визначення норм витрат пального та застосування коригуючих коефіцієнтів; форми кошторисів витрат на відрядження та порядок їхнього оформлення; механізм погодження витрат (нормативів, лімітів) із керівником (у разі їх перевищення). Як правило, у додатках до наказу про облікову політику наводять форми документів, які не передбачено нормативними документами, але використовуються бюджетною установою. Окрім того, у додатках часто наводять переліки: осіб, яким компенсуються витрати на проїзд у службових цілях на підставі маршрутних листів; складів комісій із

---

приймання необоротних активів і запасів, оцінки та списання матеріальних цінностей, проведення інвентаризації майна тощо. Особливу увагу слід приділити графіку документообігу. Адже своєчасне та належне оформлення документів допоможе уникнути помилок, порушень і зайвого клопоту. Оскільки з 1 січня 2014 р. запрацювали Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [3] та Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ [4], то в наказі про облікову політику необхідно прописати такі положення (рис. 2):

- як визначати первісну вартість необоротних активів і в яких випадках проводити їх оцінку із залученням суб'єктів оціночної діяльності та переоцінку (індексацію);
- що перекваліфікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, придбаних до 06.08.2013 р., у зв'язку зі зміною вартісних показників, проводити не потрібно;
- для обліку руху надходження, переміщення та вибуття необоротних активів застосовувати типові форми, затверджені наказом Головного управління Держказначейства, Держкомстату № 125/70;
- які форми вводяться для аналітичного обліку руху необоротних активів;
- як визначати первісну вартість і справедливу вартість запасів;
- за якою вартістю списувати запаси з балансу – балансовою чи середньозваженою;
- поріг суттєвості для переоцінки запасів і визначення їх первісної вартості на рівні справедливої вартості. Підходи до визначення критеріїв та ознак суттєвості нормативно-правовими актами для бюджетних установ не визначено. Тому є сенс визначити її в цьому випадку за аналогією з госпрозрахунковими підприємствами (як для інших господарських операцій і подій) на рівні 5%;
- порядок відображення витрат у бухгалтерському обліку в разі продажу запасів, при стортуванні, а також отриманих (переданих) безоплатно та в порядку внутрівідомчої передачі;
- порядок оформлення обліку витрачання та списання палива у зв'язку зі скасуванням подорожнього листа.

З метою адаптації бухгалтерського обліку в бюджетних установах до міжнародних стандартів Державне казначейство України провело значну роботу:

- 1) розроблено новий План рахунків, де уніфіковано понятійний апарат (активи, необоротні активи, запаси, доходи, витрати, власний капітал, фінансові результати);
- 2) рахунки згруповано у класи, вилучено активно-пасивні розрахункові рахунки;
- 3) бухгалтерський баланс побудовано за принципом «баланс-нетто»: оцінювання необоротних активів здійснюється за залишковою вартістю;
- 4) план рахунків тісно пов'язаний з розділами балансу;
- 5) внесено зміни до типової кореспонденції рахунків:

- курсові різниці за операціями з іноземною валютою списуються на фінансові результати;
- прострочена дебіторсько-кредиторська заборгованість списується на фінансові результати;
- наприкінці року визначається фінансовий результат виконання кошторису з відображенням його в пасиві балансу.

Разом з тим, залишається багато питань, які ще не вирішені або вимагають уточнень. Наприклад, законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. Під час формування цього наказу необхідно обрати методи оцінки та обліку, зважаючи на те, що нормативними актами визначається їх варіантність (наприклад, метод обліку вибуття запасів). Якщо

---

відповідними положеннями не встановлено певні варіанти облікової політики, то установа самостійно їх визначає (розмір установи, рівень розпорядника коштів, сфера діяльності тощо).

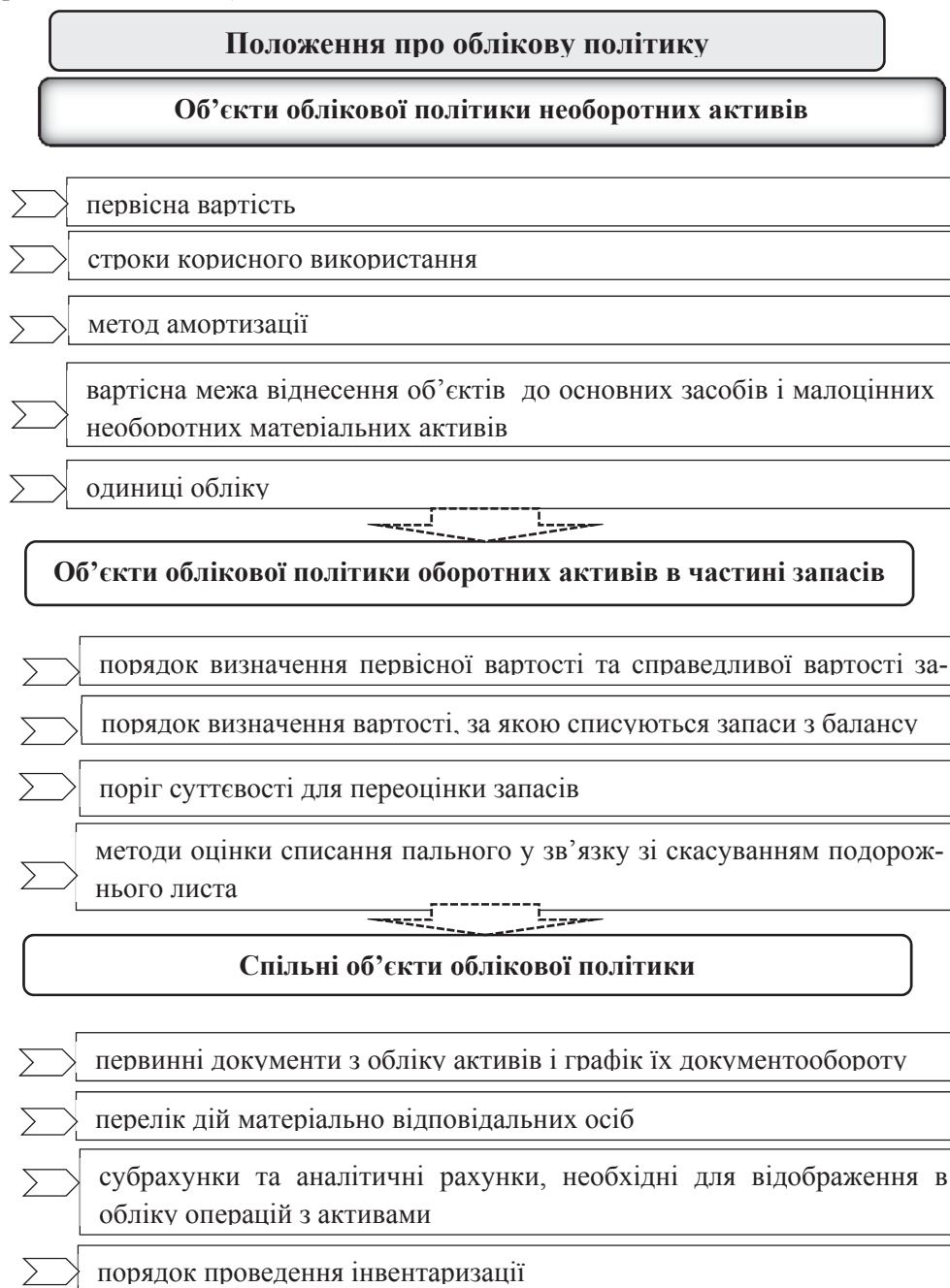


Рис. 2. Об'єкти облікової політики активів бюджетної установи

Сьогодні багато уваги приділяють автоматизації облікового процесу. Відповідно, треба відобразити взаємозв'язок облікової політики бюджетної установи та



цього процесу. Установі потрібно обрати відповідну програму, яка буде використовуватись для ведення бухгалтерського обліку і цей факт має відобразитися в наказі про облікову політику. Від обраної облікової політики залежить ефективність управління обліковими процесами, ефективність прийняття управлінських рішень.

Важливим є те, щоб облікові політики розпорядників коштів вищого рівня і підпорядкованих ним установ були узгоджені між собою. Варто пам'ятати, що бюджетні установи становлять багаторівневу систему, яка повинна працювати як єдиний механізм. Якщо облікова політика бюджетної установи вищого рівня відобразиться у наказах про облікову політику підпорядкованих установ, то це дасть можливість полегшити контроль діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

**Висновки та пропозиції.** З проведеного нами дослідження випливає, що модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі, системи контролю за процесом виконання бюджету, інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Передбачається здійснення заходів згідно з тим, які зазначені у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки». Ці заходи дадуть можливість виправити існуючі недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів, зокрема шляхом запровадження інституту державних бухгалтерів.

### ЛІТЕРАТУРА

1. *Бюджетний кодекс України* [Електронний ресурс]: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI: станом на 04.04.2013 р. № 163-VII. – режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: станом на 07.07.2011р. №3614-VI. – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. *Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ* [Електронний ресурс]: Положення від 26.06.2013 № 611. – режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13](http://zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13).
4. *Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ* [Електронний ресурс]: Положення від 14.11.2013 р. № 947. – режим доступу: [search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE24595.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE24595.html).
5. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 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. *Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки* [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64: станом на 09.01.2013р. № 11). – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
7. *Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи* [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59: станом на 09.01.2013. № 11). – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.