

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.10.78](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.78)

УДК 657:332.012.332

*К. М. Крамаренко,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри менеджменту та військового господарства,  
Національна академія Національної гвардії України  
ORCID ID: 0000-0001-9601-2003*

## **РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

*К. Kramarenko  
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Management and Military Economy, National Academy of the National Guard of Ukraine, Kharkiv*

### **THE ROLE OF ACCOUNTING POLICY IN ENSURING EFFICIENT ACTIVITIES OF BUDGETARY INSTITUTIONS**

*У статті розглянуто місце та роль облікової політики бюджетних установ у забезпеченні ефективності їх функціонування. Наведено визначення терміну «облікова політика», її мету, а також фактори, які слід враховувати під час формування облікової політики бюджетної установи. Розглянуто специфіку нормативно-правового забезпечення облікового процесу в установах державного сектору, яке умовно поділяється на три рівні. Розкрито етапи розробки облікової політики, а також формування розпорядчих документів щодо облікової політики. Відзначено обов'язковість виконання розпорядчого документа про облікову політику та можливі заходи впливу в разі його відсутності або невиконання. Наведено елементи облікової політики, що визначаються бюджетною установою в положенні про облікову політику. Підкреслено, що облікова політика бюджетних установ має методичний, технічний та організаційний вимір і є жорстко регламентованою на законодавчому рівні.*

*The article considers the importance of accounting policies of budgetary institutions in ensuring the efficiency of their operation. The purpose of the study is to determine the place of accounting policy in ensuring the implementation of the budgetary institution of its functions for the production of public goods by identifying the features and key points of the process of forming the accounting policy of budgetary institutions.*

*The definition of the term "accounting policy", its purpose, as well as factors that should be taken into account when forming the accounting policy of a budgetary institution. The main purpose of the accounting policy of the budgetary institution is to form methods and principles of accounting that would ensure the preparation of transparent, reliable financial statements that would meet the requirements of national regulations (standards) of accounting in the public sector.*

*It is noted that the peculiarities of the activity determine the specifics of the regulatory and legal support of the accounting process in public sector institutions, which is conditionally divided into three levels. The normative documents corresponding to these levels are given. The stages of*

*development of accounting policy, as well as the formation of administrative documents on accounting policy (Order and Regulations on accounting policy) are revealed.*

*The obligation to comply with the administrative document on accounting policy and possible measures of influence in the absence or non-compliance with such a document is emphasized.*

*The elements of the accounting policy defined by the budgetary institution in the provision on the accounting policy are given. Methodical, technical and organizational dimensions of accounting policy are revealed. It is emphasized that the effective accounting policy of budgetary institutions should ensure the rational organization of accounting in accordance with the scope of the budgetary institution. It is concluded that the accounting policy of budgetary institutions, although strictly regulated, is a necessary tool to improve the efficiency of their operation.*

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

**Key words:** *budgetary institution; accounting; accounting policy; organization of accounting; order on accounting policy; elements of accounting policy.*

**Постановка проблеми.** В економіці держави крім ринкових благ, на які існує приватне право власності, існують суспільні, або колективні блага, що задовольняють однаковою мірою потреби всіх членів суспільства (національна оборона, освіта, охорона здоров'я, культура, спорт, охорона громадського порядку, наукові дослідження, природоохоронні заходи та ін.). Тобто це блага тих сфер життя суспільства, які не фінансуються підприємницькими структурами чи особисто громадянами країни. Ринок неспроможний забезпечити громадян цими благами, тому держава, акумулюючи фінансові ресурси, стає основним їх виробником чи замовником, виступає гарантом надання всіх цих послуг у належних обсягах та належній якості, визначає оптимальну їх кількість і мінімізує витрати їх виробництва через діяльність бюджетних установ.

Бюджетними установами є «органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими» [1]. Одним з елементів забезпечення ефективності діяльності бюджетних установ є облікова політика, раціональне формування якої є ключовою передумовою створення ефективної системи управління, обліку та контролю, що і визначає актуальність теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням теоретичних і практичних аспектів формування облікової політики бюджетних установ, а саме нормативно-правового забезпечення обліку господарської діяльності бюджетних установ, сучасних підходів до визначення облікової політики установ державного сектору особливостей її організації, порядку та умов зміни, присвячені праці таких вітчизняних науковців, як Н. В. Артеменко, Л. Л. Гевлич, С. В. Зеленко, Л. В. Коваль, Т. М. Писаренко, О. В. Писарчук, Т. В. Черкашина [2–8]. Введення в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі виявило певні проблемні аспекти в обліковій діяльності бюджетних установ, і саме тому потреба в подальшому вивченні зазначеної теми не зникає.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є визначення місця облікової політики у забезпеченні виконання бюджетною установою своїх функцій щодо виробництва суспільних благ шляхом виявлення особливостей та ключових моментів процесу формування облікової політики бюджетних установ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поняття «облікова політика» у бухгалтерському обліку пострадянських країн виникло у зв'язку з необхідністю реформування бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [9]. Поряд з цим користувачі звітності та облікові працівники трактують цей термін як регламентацію обраних господарчим суб'єктом варіантів вирішення облікових проблем, завдяки чому облікова політика ефективно використовується як засіб оптимізації обліку, менеджменту та діяльності в цілому [4].

Облікова політика як елемент управління дає змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати і контролювати цільове використання засобів відповідно до затвердженого кошторису [2]. Основна мета облікової політики бюджетної установи – сформувати методи та принципи обліку, які б забезпечили складання прозорої, достовірної фінансової звітності, що відповідала б вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [8]. Облікова політика бюджетних установ має враховувати ряд важливих факторів, зокрема організаційну структуру та особливості фінансування; вид діяльності; облікові номенклатури, чисельності працюючих тощо; відносини з

податковою системою, наявність пільг та умови їх отримання; матеріально-технічне та кадрове забезпечення обліково-аналітичної роботи установи та ін. [6].

Особливості діяльності зумовлюють відповідну специфіку нормативно-правового забезпечення облікового процесу в установах державного сектору, яке умовно поділяється на три рівні.

Вищий рівень регулює діяльність всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності (Конституція України, Господарський Кодекс України, Цивільний Кодекс України, Трудовий Кодекс України, Кодекс про адміністративні правопорушення, Податковий Кодекс України, Бюджетний Кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Середній рівень представлений нормативним забезпеченням обліку діяльності установ державного сектору економіки (національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі, методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами).

Нижчий рівень – це перелік документів, які розроблені і функціонують виключно для забезпечення діяльності конкретної установи (наказ, положення про облікову політику бюджетної установи) [5].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [10].

Розробка облікової політики бюджетної установи є процесом, що включає такі етапи:

- 1) оцінка основних діючих факторів впливу, галузевих особливостей, нормативної бази, існуючої системи організації бухгалтерського обліку;
- 2) встановлення переліку об'єктів облікової політики як позицій з організації та ведення бухгалтерського обліку;
- 3) ідентифікація за обраними об'єктами з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи відповідних елементів як можливих методичних прийомів, способів та процедур;
- 4) документальне оформлення – формалізація обраної облікової політики;
- 5) впровадження, актуалізація обраної облікової політики, оцінка її адекватності сучасним умовам діяльності, контроль за її дотриманням підвідомчими установами [4].

Методологічні аспекти бухгалтерського обліку без розкриття питань, що стосуються організації такого обліку визначає Положення про облікову політику, у якому бюджетна установа фіксує методи оцінки та обліку, процедури, які вона застосовує при веденні бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику є розпорядчим документом, який затверджує зазначене Положення. Під час формування облікової політики бюджетним установам необхідно керуватися НП(С)БОДС 125 та Методичними рекомендаціями [11; 12].

Під час формування облікової політики головний бухгалтер спочатку подає на затвердження керівнику установи проект документа, а після затвердження надсилають до вищої за підпорядкованістю установи (головного розпорядника коштів) на погодження. Якщо бюджетна установа має подвійну підпорядкованість, погодження обліково-політичних змін здійснює той розпорядник бюджетних коштів, який затверджує кошторис [12].

Головний розпорядник здійснює методичне керівництво і контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складання бюджетної і фінансової звітності бухгалтерською службою бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи. Гармонізація облікової політики бюджетних установ різних рівнів покликана підвищити ефективність досягнення спільних цілей і завдань та спростити контроль діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчих рівнів.

Коли розпорядчий документ про облікову політику відсутній або не виконується, то це спричинятиме застосування заходів впливу з боку бюджетного законодавства та накладення адміністративних санкцій. Таке порушення може стати причиною застосування бюджетних заходів впливу, зокрема зупинення операцій із бюджетними коштами на рахунках бюджетної установи – порушника бюджетного законодавства до виправлення ситуації на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду [13].

Розпорядчий документ про облікову політику суб'єкта державного сектору визначає, зокрема:

- 1) одиницю аналітичного обліку запасів;
- 2) порядок аналітичного обліку запасів;
- 3) методи оцінки вибуття запасів;
- 4) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- 5) порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- 6) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- 7) перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- 8) строки корисного використання груп основних засобів;
- 9) строки корисного використання груп нематеріальних активів;
- 10) періодичність нарахування амортизації;
- 11) види звітних сегментів та їх пріоритетність;
- 12) вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, з обґрунтуванням критеріїв щодо визначення таких ознак;
- 13) строки корисного використання груп довгострокових біологічних активів;
- 14) кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку [12].

У розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи не повинні дублюватися загальнодержавні норми, визначені в НП(С)БОДС та галузевих методичних рекомендаціях. Тільки якщо існує (залишається) можливість вибору принципів оцінки статей звітності, методів обліку, строків корисного використання основних засобів і нематеріальних активів у розпорядчому документі прописується вибраний варіант та особливості його застосування щодо відповідного об'єкта обліку [3]. Облікова політика може змінюватися, для чого видається наказ про внесення змін до Положення про облікову політику. Випадки, у яких вносяться зміни прописані у НП(С)БОДС 125.

Облікова політика бюджетних установ має такі виміри:

- 1) методичний (вибір системи певних способів та прийомів застосування елементів бухгалтерського обліку, зокрема документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності);
- 2) технічний (вибір форм бухгалтерського обліку, а саме способу обробки облікових даних, переліку і форм облікових реєстрів);
- 3) організаційний (визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо) [7].

У зв'язку зі специфікою діяльності бюджетних установ, зокрема з тим, що основним джерелом фінансування їх діяльності є бюджетні кошти, облікова діяльність установ державного сектору є жорстко регламентованою. Саме тому облікову політику бюджетних установ не можна у повній мірі вважати досконалим інструментом управління, оскільки порівняно з підприємницьким сектором вона містить менший перелік як елементів облікової політики, так і варіантів вирішення облікових проблем.

Не зважаючи на цей беззаперечний факт, ефективна облікова політика бюджетних установ повинна забезпечити повне і точне відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських операцій з урахуванням їх економічного змісту; ідентичність даних аналітичного, синтетичного обліку і фінансової та бюджетної звітності; раціональну організацію бухгалтерського обліку відповідно до сфери діяльності бюджетної установи.

**Висновки.** Отже, облікова політика бюджетних установ є дієвим інструментом системи внутрішнього контролю. Облікова політика бюджетних установ хоча і є жорстко регламентованою, проте є необхідним інструментом підвищення ефективності їх функціонування, оскільки надає можливість прийняття ефективних управлінських рішень на основі аналізу роботи установи, контролю цільового використання засобів завдяки правильному відображенню результатів операцій, які обліковуються, виходячи із вимог чинного законодавства.

Подальші дослідження доцільно проводити у напрямках аналізу особливостей облікового забезпечення процесу управління бюджетними установами різних сфер діяльності, зокрема сектору безпеки і оборони.

#### **Бібліографічний список.**

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. Дата оновлення: 29.09.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 09.10.2021).
2. Артеменко Н.В. Облікова політика установ державного сектору: сучасні підходи, порядок та умови зміни. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 16. С. 792–797. URL: <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3220-artemenko-n-v-oblikova-politika-usta-pov-derzhavnogo-sektoru-suchasni-pidkhodi-poryadok-ta-umovi-zmini> (дата звернення 09.10.2021).
3. Артеменко Н.В. Сучасні підходи до визначення облікової політики установ державного сектору. *Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки)*. 2017. № 45 (1266). С. 56–59. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/34015> (дата звернення 09.10.2021).
4. Гевлич Л.Л., Васильєва Я.М. Облікова політика бюджетних установ: сучасний стан та перспективи. *Економіка і організація управління*. 2018. Вип. 1 (29). С. 64–74. URL: <https://t.donnu.edu.ua/handle/123456789/408> (дата звернення 09.10.2021).
5. Зеленко С.В., Писаренко Т.М. Оцінка нормативно-правового забезпечення обліку господарської діяльності бюджетних установ. *Економічний форум*. 2020. № 3. С. 130–137.
6. Коваль Л.В., Левчук М.С. Особливості формування облікової політики в бюджетних установах. *Агросвіт*. 2019. № 10. С. 61–67. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.10.61 (дата звернення 09.10.2021).
7. Писарчук О.В., Ковальова І.В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18 (2). С. 189–195.
8. Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12 (2). С. 261–270. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2015\\_12\(2\)\\_\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12(2)__33) (дата звернення 09.10.2021).

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. Дата оновлення: 01.07.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 09.10.2021).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: затв. наказом МФУ від 28.12.2009 № 1541. Дата оновлення: 14.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#text> (дата звернення 09.10.2021).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: затв. наказом МФУ від 24.12.2010 № 1629. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11> (дата звернення 09.10.2021).
12. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: затв. наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11. Дата оновлення: 28.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення 09.10.2021).
13. Карп'юк Р. Облікова політика – 2020: калібруємо бухгалтерські норми бюджетної установи. *Бухгалтер & Закон*. 2020. № 05-06. URL: [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ012166](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ012166) (дата звернення 09.10.2021).

#### References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Budget Code of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 09 October 2021).
2. Artemenko, N.V. (2017), "Accounting policy of public sector institutions: modern approaches, procedure and conditions of change", *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, [Online], vol. 16, available at: <http://global-national.in.ua/issue-17-2017/26-vipusk-16-kviten-2017-r-2/3220-artemenko-n-v-oblikova-politika-usta-nov-derzhavnogo-sektoru-suchasni-pidkhodi-poryadok-ta-umovi-zmini> (Accessed 09 October 2021).
3. Artemenko, N.V. (2017), "Modern approaches to determining the accounting policy of public sector institutions", *Visnyk NTU "Kharkivs'kyj politekhnichnyj instytut" (ekonomichni nauky)*, [Online], vol. 45 (1266), available at: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/34015> (Accessed 09 October 2021).
4. Hevlych, L.L. and Vasyl'ieva, Ya.M. (2018), "Accounting policy of budgetary institutions: current status and prospects", *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, [Online], vol. 1 (29), available at: <https://r.donnu.edu.ua/handle/123456789/408> (Accessed 09 October 2021).
5. Zelenko, S.V. and Pysarenko, T.M. (2020), "Assessment of regulatory and legal support for accounting of economic activities of budgetary institutions", *Ekonomichnyj forum*, vol. 3, pp. 130–137.
6. Koval', L.V. and Levchuk, M.S. (2019), "Features of accounting policy formation in budgetary institutions", *Ahrosvit*, [Online], vol. 10 available at: available at: DOI: 10.32702/2306-6792.2019.10.61 (Accessed 09 October 2021).
7. Pysarchuk, O.V. and Koval'ova I.V. (2010), "Features of formation of accounting policy of budgetary institutions", *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 18 (2), pp. 189–195.
8. Cherkashyna, T.V. (2015), "Organization of accounting policy in budgetary institutions according to the new standards of the public sector", *Ekonomichni nauky. Seriya: Oblik i finansy.*, [Online], vol. 12 (2), available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2015\\_12\(2\)\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2015_12(2)_33) (Accessed 09 October 2021).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine " On accounting and financial reporting in Ukraine ", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 09 October 2021).
10. Ministry of Finance of Ukraine (2009), "National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 101 "Presentation of Financial Statements"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#text> (Accessed 09 October 2021).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2010), "National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 125 "Changes in Accounting Estimates and Correction of Errors"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11> (Accessed 09 October 2021).
12. Ministry of Finance of Ukraine (2015), "Methodical recommendations on the accounting policy of the public sector entity", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (Accessed 09 October 2021).
13. Karp'iuk, R. (2020), "Accounting policy – 2020: calibrate the accounting standards of the budgetary institution", *Bukhhalter & Zakon*, [Online], vol. 05-06, available at: [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ012166](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ012166) (Accessed 09 October 2021).

Стаття надійшла до редакції 11.10.2021 р.