

KEY WORDS: *sustainable development, annual financial statements, non-financial information, Europe Strategy, internationalization of SMEs.*

УДК 657

Свірко Світлана Володимирівна,
доктор екон. наук, проф., професор
кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail:svs3@ukr.net

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЯК ДІЄВИЙ ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ЇХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

АНОТАЦІЯ. Метою даної статті є розкриття положень облікової політики в контексті НП(С)БОДС; завданням — визначити методичні елементи облікової політики в контексті їх змістовних складових і провести ідентифікацію кожного за наявності як одно-, так і багатоваріантності обліково-процедурних підходів за ним. У процесі опрацювання були використані загальнонаукові методи пізнання, а саме: синтез та аналіз, дедукція та індукція, моделювання, системно-структурний та абстрагування. Ідентифіковані та сформовані автором елементи облікової політики бюджетних установ за НП(С)БОДС у подальшій їх реалізації сприятимуть оптимізації бухгалтерського обліку виконання кошторису на практиці. У статті зроблено висновок про необхідність, в контексті тенденцій розвитку останнього, опрацювання питання професійного судження облікових працівників суб'єктів сектору загального державного управління. Дослідження елементів облікової політики бюджетних установ сприятиме розвитку як теоретичних засад їх обліку, так і його первинного організації.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облікова політика, бюджетні установи, бухгалтерський облік виконання кошторису, бюджетний облік, бухгалтерський облік в бюджетних установах, елемент облікової політики методика організації.

Постановки проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Бюджетний облік у цілому та бухгалтерський облік бюджетних установ зокрема знаходиться на етапі активного реформування. Оголошена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 №34 модернізація системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління знаходить на порозі фактичного запровадження вже розроблених методичних та організаційних положень вказаної підсис-

теми національного бухгалтерського обліку [1]. Йдеться про розроблені: 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі — НП(С)БОДС), план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (та окремі методичних рекомендації до останніх), нормативні документи з організації праці облікових працівників бюджетних установ і розподілу обов'язків щодо обліку активів, зобов'язань, капіталу в межах суб'єктів бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління [2—5]. За умов кінцевого і повного введення в дію всіх сформованих новацій у сфері стандартизації бюджетного обліку (станом на 01.01.2015 р. у практику бюджетного обліку вже запроваджено 9 НП(С)БОДС) чітка регламентаційність останнього зникне, а натомість, відповідно до принципів підходів побудови Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, які і були прийняті за основу при формуванні НП(С)БОДС, виникне багатоваріантність підходів до прийняття облікових рішень щодо відображення різноманітних об'єктів бюджетного обліку. За цих умов питання формування облікової політики бюджетних установ, як інструменту оптимізації обліку виконання кошторису, набуває надзвичайної актуальності і потребує найскорішого опрацювання.

Аналіз останніх публікацій. У цілому питанням модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління або державному секторі було присвячено неодноразові публікації вчених-обліковців Л. Гізатуліної [7], О. Дорошенко [8], Т. Єфіменко [9], С. Левицької [4, 9], Л. Ловінської [9], Н. Сушко [7—9], А. Фаріон [12], а також власне автора — С. Свірко [5, 9, 12]. Наукові праці цих науковців містять огляд здійснених реформ, їх оцінку та рекомендації з визначення подальших орієнтирів розвитку вказаної складової національної системи обліку.

Вирішення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Питання облікової політики, переважним чином складових наказу про облікову політику, зазнали розкриття у поодиноких працях молодих учених-обліковців України [13—19], а також ранніх чисельних публікаціях власне автора цієї статті — С. Свірко [20—23]. Утім, жодна з праць не розглядає питання облікової політики в контексті НП(С)БОДС.

Формулювання мети і завдання дослідження. Метою даної статті є розкриття положень облікової політики в контексті

НП(С)БОДС; завданням — визначити методичні елементи облікової політики в контексті їх змістовних складових і провести ідентифікацію кожного за наявності як одно-, так і багатоваріантності обліково-процедурних підходів за ним.

Виклад основного матеріалу. Вітчизняний варіант, викладений у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначає облікову політику як «...сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності...» [24]; НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» практично вторить останньому нормативно-правовому акту і, цілком логічно, має розбіжність виключно у визначенні суб'єктного кола [2]. Нагадаймо, що МСБОДС під обліковою політикою розуміють конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів [25]. Відомим фактом є те, що бюджетні установи самостійно «...визначають за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику...» [24]. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору фактично розшифровують закріплене в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» уже наведене положення, зазначаючи, що вказані суб'єкти «...самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї. Суб'єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня. Для суб'єктів державного сектору, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис. Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника» [26]. Утім, подальший аналіз указаних методичних рекомендацій свідчить про суто номінальну свободу вибору та формування змісту облікової політики бюджетними установами, оскільки подальші положення вказаного нормативного документу чітко регламентують структуру розпорядчого документу про облікову політику, а саме:

одиницю аналітичного обліку запасів; порядок аналітичного обліку запасів, форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, розроблені суб'єктом державного сектору самостійно; методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку 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. Незрозумілим і помилковим також вбачається надзвичайне обмеження об'єктного поля бухгалтерського обліку виконання кошторису, за яким ідентифікуються підходи в обліковій політиці. Фактично, вказані методичні рекомендації пропонують в обліковій політиці розглядати процедури, методи та прийоми щодо запасів, основних засобів, нематеріальних активів, витрат. Утім склад об'єктів, як існуючий на сьогодні в обліковій практиці перехідного періоду, так і оновлений легітимізований з 01.01.2016, значно ширший. До речі, методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства (облік яких, на відміну від суб'єктів секторі загального державного управління) не регламентований, а регульований державою) містять значно деталізовані позиції облікової політики і охоплюють весь об'єктний склад бухгалтерського обліку в межах П(С)БО та НП(С)БО [27].

Зауважимо, що оновлені принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку бюджетних установ закріплені НП(С)БОДС пооб'єктно та загалом. На дійсну реалізацію положень вказаних методичних рекомендацій щодо обліку в державному секторі проведемо їх ідентифікацію (табл. 1).

Таблиця 1

ЗАГАЛЬНІ ТА ПООБ'ЄКТНІ ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Загальний підхід/об'єкт		
Змістовний елемент облікової політики	Підхід	Підстава
Загальні елементи		
Межа суттєвості	Визначається відповідними НП(С)БОДС і керівництвом суб'єктів державного сектору	НП(С)БОДС 1 «По-

		дання фінансової звітності»
Тривалість операційного циклу	Визначається самостійно суб'єктом державного сектору	НП(С)БОД С 123 «Запаси», НП(С)БОД С 135 «Витрати»
Види сегментів та їх пріоритетність	<ul style="list-style-type: none"> • сегментами діяльності; • географічними сегментами; <p>Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору побудована за видами діяльності, то пріоритетним визнається сегмент діяльності, а допоміжним — географічний. Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору визначалася за регіонами, в яких суб'єкт державного сектору функціонує, то пріоритетним визнається географічний сегмент, а допоміжним — сегмент діяльності.</p> <p>самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації</p>	НП(С)БОД С 103 «Фінансова звітність за сегментами»
<i>Основні засоби</i>		
Одиниця обліку	Об'єкт основних засобів, а саме: <ul style="list-style-type: none"> • закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами до нього; • конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; • відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; • інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору 	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
Критерій визнання основних засобів активом	<ul style="list-style-type: none"> • існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал користності для суспільства; і • вартість об'єкта основних засобів може бути визначена 	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
Класифікація	<p><i>Основні засоби включають:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Земельні ділянки. • Капітальні витрати на поліпшення земель. • Будинки, споруди та передавальні пристрої. • Машини та обладнання. • Транспортні засоби. • Інструменти, прилади, інвентар. • Тварини та багаторічні насадження. 	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»

	<ul style="list-style-type: none"> • Інші основні засоби. <i>Інші необоротні матеріальні активи включають:</i> • Музейні фонди. • Бібліотечні фонди. • Малоцінні необоротні матеріальні активи. • Білизну, постільні речі, одяг та взуття. • Природні ресурси. • Інвентарну тару. • Необоротні матеріальні активи спеціального призначення. • Інші необоротні матеріальні активи 	
Критерій віднесення об'єкту до малоцінних необоротних матеріальних активів	предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 2500 гривень та строк використання яких перевищує один рік та сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 гривень за одиницю	
Оцінка об'єкта основних засобів	<p>За первісною вартістю, якою є:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вартість придбання у разі придбання за плату; • собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); • справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); • первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору сектору; • залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив; • умовна вартість у разі відсутності активного ринку 	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
Оцінка після визнання	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. • витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені 	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
Переоцінка	<p><i>Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.</i></p> <p>Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основ-</p>	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»

	них засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість	
Строки використання основних засобів	Типові за Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку в державному секторі, але можуть визначатись самостійно . При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники: <ul style="list-style-type: none"> • очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів; • очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування; • моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів; • правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів 	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
Метод амортизації основних засобів	Прямолінійний	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
Метод амортизації необоротних матеріальних активів	50/50, а саме: нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	НП(С)БОД С 121 «Основні засоби»
<i>Нематеріальні активи</i>		
Критерій визнання активом	можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»
Класифікація	<ul style="list-style-type: none"> • авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо); • права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природно- 	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»

	<p>го середовища, геологічної та іншої інформацією про природне середовище тощо);</p> <ul style="list-style-type: none"> • права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо); • права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); • права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо); • інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) 	
Оцінка об'єкта нематеріальних активів	<p>за первісною вартістю, якою є:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вартість придбання у разі придбання за плату; • собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); • справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); • первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору; • залишкова вартість переданого нематеріального активу у разі отримання у результаті обміну на інший актив 	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»
Оцінка після визнання	<ul style="list-style-type: none"> • первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. • витрати, пов'язані з підтриманням нематеріального активу в придатному для використання стані та відновленням суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цим активом, до первісно оціненого рівня, визнаються витратами періоду, в якому вони були понесені 	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»
Переоцінка	<p><i>Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості.</i></p> <p>Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості</p>	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»

	без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта	
Строки використання нематеріальних активів	Типові за Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку в державному секторі, але можуть визначатись самостійно . При визначенні строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу слід урахувати: <ul style="list-style-type: none"> • моральний знос (амортизацію), що передбачається; • залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта державного сектору; • очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації); • строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів; • правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу 	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»
Критерій амортизації нематеріальних активів	Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації). Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизується	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»
Метод амортизації нематеріальних активів	прямолінійний	НП(С)БОД С 122 «Нематеріальні активи»
<i>Запаси</i>		
Одиниця обліку	найменування або однорідна група (вид)	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
Критерій визнання активом	якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
Класифікація	<ul style="list-style-type: none"> • сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору; • готова продукція або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу; • матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підру- 	НП(С)БОД С 123 «Запаси»

	<p>чники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;</p> <ul style="list-style-type: none"> • активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо); • малочінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року; • поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання 	
Первісна оцінка	первісна вартістю або відновлювальна вартості	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
Оцінка на дату балансу	<ul style="list-style-type: none"> • первісною вартістю або чистою вартістю реалізації; • за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. 	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат	<p>Сума транспортно-заготівельних витрат 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.</p> <p>Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць</p>	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
Оцінка вибуття	<ul style="list-style-type: none"> • ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; • середньозваженої собівартості; • собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
Періодичність визначення середньої собівартості одиниці запасів	<ul style="list-style-type: none"> • щомісяця • періодично 	НП(С)БОД С 123 «Запаси»
<i>Доходи</i>		
Класифікація	<p><i>Доходи від обмінних операцій:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • бюджетне асигнування; 	НП(С)БОД С 124 «Доходи»

	<ul style="list-style-type: none"> • доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; • доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); • доходи від відсотків, роялті та дивідендів; • інші доходи від обмінних операцій. <p><i>Доходи від необмінних операцій:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • податкові надходження; • неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); • трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; • надходження до державних цільових фондів; • зобов'язання, що не підлягають погашенню 	
Визнання доходів від обмінних операцій	<p>Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження: суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг; сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; надходження, що належать іншим особам</p> <p>Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.</p> <p>Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.</p> <p>Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.</p> <p>Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов: можливості достовірної оцінки доходу; ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт); можливості до-</p>	НП(С)БОДС 124 «Доходи»

	<p>стовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.</p> <p>Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови: суб'єкт державного сектору передає споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом; суб'єкт державного сектору не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом;суму доходу можна достовірно визначити; існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності; витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.</p> <p>Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.</p> <p>Дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів визнається, якщо: існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності; сума доходу може бути достовірно оцінена.</p> <p>Такий дохід має визнаватися у такому порядку: відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами; роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.</p> <p>Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції</p>	
Визнання доходів від необмінних операцій	<p>Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події</p> <p>Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. Такі надходження відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання.</p> <p>Ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, крім послуг в натуральній формі, визнається активом у разі, якщо: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; і достовірно можна оцінити його вартість.</p> <p>Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).</p> <p>Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.</p> <p>Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного пе-</p>	НП(С)БОДС 124 «Доходи»

	<p>ріоду, в якому вони фактично були отримані.</p> <p>Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором.</p> <p>Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.</p> <p>Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.</p> <p>Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді</p>	
Оцінка доходів від обмінних операцій	<p>Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.</p> <p>Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження. Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу</p>	НП(С)БОДС 124 «Доходи»
Оцінка доходів від необмінних операцій	<p>Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт). Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманій відповідно до законодавства. Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією</p>	НП(С)БОДС 124 «Доходи»

<i>Витрати</i>		
Класифікація	<p><i>Витрати за обмінними операціями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); • відрахування на соціальні заходи; • матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); • амортизація; • фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); • інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, витрати від зменшення корисності активів тощо). <p><i>Витрати за необмінними операціями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); • інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо) 	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Визнання доходів від обмінних операцій	<p>Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.</p> <p>Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.</p> <p>Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями)</p>	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Визнання доходів від необмінних операцій	<p>Витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу кори-</p>	НП(С)БОДС 135 «Витрати»

	сності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства у цьому звітному періоді	
Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	установлюються суб'єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
<i>Виплати працівникам</i>		
Класифікація	<ul style="list-style-type: none"> • поточні виплати, • виплати при звільненні, • інші виплати 	НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»
Визнання	<p>Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу. Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов'язань. Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.</p> <p>Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідомне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами</p>	НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»
<i>Зобов'язання</i>		
Класифікація	<ul style="list-style-type: none"> • довгострокові; • поточні; • непередбачені зобов'язання; • доходи майбутніх періодів 	НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»
Визнання	Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може	НП(С)БОДС

	бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове. Довгострокове зобов'язання за кредитним договором (якщо договір передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якого порушені, вважається довгостроковим, якщо: позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення; не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу	128 «Зобов'язання»
Оцінка	Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення з урахуванням особливостей визначених бюджетним законодавством. Зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є непередбачуваним зобов'язанням і суб'єктом державного сектору не визнається, а відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення	НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»
<i>Фінансові інструменти</i>		
Класифікація	<ul style="list-style-type: none"> • фінансові активи, • фінансові зобов'язання, • інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, • похідні фінансові інструменти 	НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»
Визнання	якщо контрактодночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання)	НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»
Первісна оцінка	за їх фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента	НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»

Оцінка на дату балансу	відображаються за їх собівартістю, крім: фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення; фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити; фінансових активів, які є об'єктом хеджування	НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»
<i>Фінансові інвестиції</i>		
Визнання	якщо суб'єкт державного сектору здійснює контроль за фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність отримання суб'єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності	НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»
Класифікація	<ul style="list-style-type: none"> • довгострокові; • поточні 	НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»
Первісна оцінка	за собівартістю, що складається з ціни її придбання, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за балансовою вартістю переданих цінних паперів. Фінансові інвестиції, набуті в обмін на грошові кошти та інші активи, у тому числі внесені до статутного капіталу підприємств, оцінюються за балансовою вартістю переданих активів	НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»
Оцінка на дату балансу	за балансовою вартістю	НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»
<i>Будівельні контракти</i>		
Визнання доходів та витрат	протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений	НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»
Оцінка доходів	Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню	НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»
Оцінка витрат	Витрати за будівельним контрактом включають: витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту; загальновиробничі витрати	НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»
<i>Валютні операції</i>		

Відображення під час первісного визнання	<p>Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).</p> <p>Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті можуть відобразитися суб'єктом державного сектору у валюті звітності у сумі, визначеній в документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу</p>	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»
Перерахунок авансу	<p>Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам за розрахунками з придбання немонетарних активів (необоротних активів, запасів тощо), отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.</p> <p>Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб за розрахунками з надання послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу та на кінець дня звітної дати. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та надання частинами покупцеві послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів дохід від надання послуг (виконання робіт), активів визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів</p>	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»
Порядок перерахунку витрат на відрадженьня	Витрати відрадженого працівника в іноземній валюті, згідно із затвердженим звітом про використання коштів, у сумі виданого авансу, перераховуються у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати отримання авансу	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»
Порядок перерахунку виплат працівникам	Витрати працівника в іноземній валюті, що згідно із затвердженим звітом про використання коштів перевищують суму отриманого авансу, перераховуються у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати затвердження звіту про використання коштів	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»

Порядок перерахунку статей фінансової звітності	Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність закордонного суб'єкта державного сектору складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць. Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»
<i>Інвестиційна нерухомість</i>		
Критерій визнання активом	якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»
Первісна оцінка	Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності забезпечують надходження грошових коштів. Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної суб'єктом державного сектору, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості виходячи із загальної суми витрат на її створення. Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»
Оцінка після визнання	Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості. Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»

Аналіз представлених поелементних позицій облікової політики бюджетних установ свідчить про незначний рівень варіати-

вності в межах запропонованих підходів, а також, у порівнянні з елементами облікової політики підприємств, очевидним обмеженням самостійності вибору щодо облікових підходів [28]. Так, бюджетна установа самостійно визначає: межу суттєвості, тривалість операційного циклу, ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації, строки використання основних засобів і нематеріальних активів, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; а також має альтернативні варіанти щодо оцінки виходу запасів та, в її межах, визначення періодичності визначення середньої собівартості одиниці запасів (табл. 1). Така обмеженість «облікової свободи» цілком зрозуміла та виправдана з огляду на місце, роль і завдання бухгалтерського обліку бюджетних установ. З огляду на це, вочевидь, інструмент формалізації облікової політики будь-якої бюджетної — Наказ про її облікову політику — в методичній його частині не буде принципово відрізнятися серед інших однойменних Наказів бюджетних установ. З огляду на структуру вказаного нормативного документу внутрішнього коло регламентації, що була запропонована автором у її попередніх роботах, а також зважаючи на аргументацію щодо формування організаційних положень такого Наказу, вочевидь, саме організаційний його сегмент відбиватиме різноманітність підходів. Ідентифіковані та сформовані автором елементи облікової політики бюджетних установ за НП(С)БОДС у подальшій їх реалізації сприятимуть оптимізації бухгалтерського обліку виконання кошторису на практиці.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Презентовані в статті елементи облікової політики бюджетних установ у межах НП(С)БОДС не є сталими і, вочевидь, будуть надалі розвиватись, а також деталізовано розкриватись в інших нормативних документах з бюджетного обліку в цілому, на запит облікової практики в процесі їх опрацювання. Втім, попри обмеженість наявної «облікової свободи», в контексті вже намічених тенденцій щодо переходу від жорсткої регламентації до повного регулювання, доречним і своєчасним буде опрацювання питання розвитку, стимуляції та мотивування професійного судження облікових працівників суб'єктів сектору загального державного управління.

Бібліографічний список

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.

2. НП(С)БОДС [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023

3. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua>

5. *Свірко С.В.* Современные тенденции развития бюджетного учета в Украине // Международный бухгалтерский учет. — № 21(315). — 2014 (июнь). — М.: Финансы и статистика, 2014. — С. 53—66.

6. *Левицька С.О., Кошка К.А.* Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. — 2009. — № 3 (47). — С. 379—387.

7. *Сушко Н.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 8-9. — С. 22—27.

8. *Сушко Н.* Перспективи запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в держсекторі / Н. Сушко // Баланс-бюджет. — 2012. — № 4. — С. 2—4.

9. *Сушко Н., Гізатуліна Л.* Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Незалежний аудитор. — 2012. — №6 (липень). — С. 56—57.

10. *Дорошенко О.О.* Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О.О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. — №3(61). — 2012. — С. 43—46.

11. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук.практ. видан.) / за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. — К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. — Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін. — 2010. — 226 с.

12. *Свірко С.В., Фаріон А.І.* Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління // Фінанси, облік і аудит. 36. наук. праць. — Вип. 21. — К.: КНЕУ, 2013. — С. 310—332.

13. *Безродна Т.* Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення /Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 8. — С. 27—29.

14. *Писарчук О.В.* Особливості формування облікової політики бюджетних установ/О.В. Писарчук // Зб. наук. праць Кіровоградського національного технічного університету. — 2010. — №18(II). — С. 189—195.

15. *Писарчук О. В.* Послідовність формування облікової політики бюджетної установи [Текст] / О. В. Писарчук, С. В. Жулій // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. — 2011. — № 3. — С. 151—156.

16. *Костишин Н.С., Шмигель О.Є.* Облікова політика як елемент системи управління бюджетними установами // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ. Випуск 5. Том 2. — П.: ПДАА. — 2012. — С.150—157.

17. *Писарчук О.В., Кудіна О.М., Тютлікова В.В.* Проблемні аспекти формування облікової політики суб'єкта державного сектору // Технологический аудит и резервы производства — № 1/5(21). — П.: НВП ПП «Технологічний Центр» — 2015. — С.46—50.

18. *Кудіна І., Гладчук О.* Формування облікової політики бюджетних установ: організаційно-методичний аспект [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Znpdetut_eiu_2013_26_39.pdf

19. *Хміль І.Р.* Особливості формування облікової політики бюджетних установ / І.Р. Хміль, В.Є. Швець. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chembiol/nvnltu/21_9/277_Chm.pdf.

20. *Свірко С.В.* Принципи бухгалтерського обліку як елемент облікової політики бюджетних організацій // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. Сб. научн. трудов. — Т. 2. — Донецк: ИЭП НАН Украины, 2000. — С. 364—377.

21. *Свірко С.В.* Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики // Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів. Вип. 8. — К.: КНЕУ, 2002. — С. 137—148.

22. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

23. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. — К.: КНЕУ, 2006. — 243 с.

24. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

25. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики // Економічні науки: Серія: Облік і фінанси. — Луцьк, 2009. — С. 68—80.

26. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Мінфін від 23.01.2015 № 11 [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://www.vobu.com.ua/rus/legislations/view/584>

27. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Мінфін від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://dtk.com.ua/show/2cid_010244.html

28. Елементи облікової політики [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://minfin.com.ua/taxes/-/bo_oblpolitic_lem.html

References

1. Pro zatverdzhennja Strategii' modernizacii' systemy buhgalter-s'kogo obliku v derzhavnomu sektori na 2007-2015 roky: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrai'ny vid 16.01.2007 № 34 [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>. [In Ukrainian]

2. NP(S)BODS [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 [In Ukrainian]

3. Pro zatverdzhennja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny vid 31.12.2013 № 1203 «Pro zatverdzhennja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori» [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> [In Ukrainian]

4. Bjudzhetnyj kodeks Ukrai'ny vid 08.07.2010 № 2456-VI [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon.rada.gov.ua> [In Ukrainian]

5. Svyrko S.V. Sovremennye tendencyy razvytyja bjudzhetnogo ucheta v Ukraine // Mezhdunarodnyj buhgalterskyj uchet. — № 21(315). — 2014 (yjun'). — М.: Fynansy y statystyka. — 2014. — S.53—66. [In Ukrainian]

6. Levyc'ka S.O., Koshka K.A. Rezul'tatyvnist' pershyh etapiv rozvytku realizacii' strategii' modernizacii' buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori // Visnyk Nacional'nogo universytetu vodnogo gospodarstva ta pryrodokorystuvannja. — 2009. — № 3 (47). — S. 379—387. [In Ukrainian]

7. Sushko N. Reformuvannja buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektoritryvaje / N. Sushko // Buhgalters'kyj obliki i audit. — 2009. — № 8-9. — S. 22—27.

8. Sushko N. Perspektyvy zaprovadzhennja nacional'nyh polozhen' (standartiv) buhgalters'kogo obliku v derzhsektori / N. Sushko //Balans-bjudzhet. — 2012. — № 4. — S. 2—4. [In Ukrainian]

9. Sushko N., Gizatulina L. Reformuvannja systemy buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori // Nezalezhnyj audytor. — 2012. — №6 (lypen'). — S. 56—57. [In Ukrainian].

10. Doroshenko O.O. Strategija modernizacii' systemy buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori Ukrai'ny i stan i'i' realizacii' na suchasnomu etapi / O.O. Doroshenko //Visnyk ZhDTU / Serija: Ekonomichni nauky. — №3(61). — 2012. — C. 43—46. [In Ukrainian]

11. Informacijne zabezpechennja upravlinnja derzhavnymy finansamy: [u 2-h t.] (nauk.prakt. vydan.)/ za zag. red. F.O.Jaroshenka. — K.: DNNU «Akad. fin. upravlinnja», 2010. — T. 1: Standartyzacija bjudzhetnogo obliku jak instrument modernizacii' derzhavnyj finansiv Ukrai'ny / T.I. Jefimenko, L.G. Lovins'ka, S.V. Svirko, S.O. Levyc'ka ta in. — 2010. — 226 s. [In Ukrainian]

12. Svirko S.V., Farion A.I. Teoretychni zasady buhgalters'kogo obliku v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja // Finansy, oblik i audyt. Zbirnyk naukovykh prac'. — Vyp.21. — K.: KNEU, 2013. — S. 310—332. [In Ukrainian]

13. Bezrodna T. Oblikova polityka bjudzhetnyh ustanov: problemy stanovlennja /T. Bezrodna // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2007. — № 8. — S. 27—29.[In Ukrainian]

14. Pysarchuk O.V. Osoblyvosti formuvannja oblikovoi' polityky bjudzhetnyh ustanov / O.V. Pysarchuk // Zbirnyk naukovykh prac' Kirovograds'kogo nacional'nogo tehničnogo universytetu. — 2010. — №18(II). — S. 189—195. [In Ukrainian]

15. Pysarchuk, O. V. Poslidovnist' formuvannja oblikovoi' polityky bjudzhetnoi' ustanovy [Tekst] / O. V. Pysarchuk, Š. V. Zhulij // Visnyk Sums'kogo derzhavnogo universytetu. Serija Ekonomika. — 2011. —№ 3. — S. 151—156. [In Ukrainian]

16. Kostyshyn N.S., Shmygel' O.Je. Oblikova polityka jak element systemy upravlinnja bjudzhetnymy ustanovamy // Naukovi praci Poltavs'koi' derzhavnoi' agrarnoi' akademii'. Serija: EKONOMICNI NAUKY. Vypusk 5. Tom 2. — P.: PDAA, 2012. — S. 150—157. [In Ukrainian]

17. Pysarchuk O.V., Kudina O.M., Tjutlikova V.V. Problemni aspekty formuvannja oblikovoi' polityky sub'jekta derzhavnogo sektoru. — Tehnologicheskij audyt y rezervy proyzvodstva — № 1/5(21). P.: NVP PP «Tehnologichnyj Centr» — 2015. — S.46 — 50. [In Ukrainian]

18. Kudina I., Gladchuk O. Formuvannja oblikovoi' polityky bjudzhetnyh ustanov: organizacijno-metodychny aspekt [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://irbis-nbu.gov.ua/cgi->

bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe? C21COM= 2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Znpdetu_t_eiu_2013_26_39.pdf [In Ukrainian]

19. Hmil' I.R. Osoblyvosti formuvannja oblikovoi' polityky bjudzhetnyh ustanov / I.R. Hmil', V.Je. Shvec'. [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/21_9/277_Chm.pdf. [In Ukrainian]

20. Svirko S.V. Pryncypy buhgalters'kogo obliku jak element oblikovoi' polityky bjudzhetnyh organizacij // Ekonomycheskye problemy u perspektyvy stablyzacyi ekonomyky Ukrayny. Sbornyk nauchnyh trudov. — Tom 2. — Doneck YЭP NAN Ukrayny, 2000. — S. 364—377. [In Ukrainian]

21. Svirko S.V. Pervynna organizacija buhgalters'kogo obliku bjudzhetnyh ustanov: formuvannja oblikovoi' polityky // Ekonomika ta pidpryjemnyctvo. Zbirnyk naukovykh prac' molodyh uchenykh i aspirantiv. Vyp. 8. — K.: KNEU, 2002. — S. 137—148. [In Ukrainian]

22. Svirko S. V. Organizacija buhgalters'kogo obliku v bjudzhetnyh ustanovah: Navchal'nyj posibnyk. — K.: KNEU, 2003. — 380 s. [In Ukrainian]

23. Svirko S.V. Buhgalters'kyj oblik u bjudzhetnyh ustanovah: metodologija ta organizacija: Monografija. — K.: KNEU, 2006. — 243 s. [In Ukrainian]

24. Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni: Zakon Ukrai'ny vid 16.07.1999 № 996-XIV. [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. [In Ukrainian]

25. Svirko S.V. Oblikova polityka sub'ektiv derzhavnogo sektoru: pozycii' mizhnarodnoi' teorii' ta praktyky // Ekonomichni nauky: Serija: Oblik i finansy. — Luc'k, 2009. — S. 68 —80. [In Ukrainian]

26. Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij z buhgalters'kogo obliku dlja sub'ektiv derzhavnogo sektoru: Nakaz Minfinvid 23.01.2015 № 11 [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://www.vobu.com.ua/rus/legislations/view/584>[In Ukrainian]

27. Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij shhodo oblikovoi' polityky pidpryjemstva ta vnesennja zmin do dejakykh nakaziv Ministerstva finansiv Ukrai'ny: Nakaz Minfinvid 27.06.2013 № 635 [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html> [In Ukrainian]

28. Elementy oblikovoi' polityky [Elektronnyj resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://minfin.com.ua/taxes/-/bo_oblpolitic_elem.html [In Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 13 травня 2015р.

УДК 657

Свирко Светлана Владимировна,
доктор экон. наук, проф., профессор
кафедры учета в кредитных и бюджетных
учреждениях и экономического анали за
ГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»
(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)
E-mail: sv3@ukr.net

Учетная политика бюджетных учреждений как действенный инструмент оптимизации их бухгалтерского учета

АННОТАЦИЯ. Целью данной статьи является раскрытие положений учетной политики в контексте НП(С)БУГС; задачей — определить методические элементы учетной политики в контексте их содержательных составляющих и провести идентификацию каждого при наличии как одно-, так и многовариантности учетно-процедурных подходов за ним. В процессе обработки были использованы общенаучные методы познания, а именно: синтез и анализ, дедукция и индукция, моделирование, системно-структурный и абстрагирования. Идентифицированные и сформированные автором элементы учетной политики бюджетных учреждений по НП(С)БУГС в дальнейшей их реализации будут способствовать оптимизации бухгалтерского учета выполнения сметы на практике. В статье сделан вывод о необходимости, в контексте тенденций развития последнего, проработка вопроса профессионального суждения учетных работников субъектов сектора общего государственного управления. Исследование элементов учетной политики бюджетных учреждений будет способствовать развитию как теоретических основ их учета, так и его первичной организации.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: учетная политика, учреждения, бухгалтерский учет исполнения сметы, бюджетный учет, бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях, элемент учетной политики методика организация.

UDC 657

Svirko Svitlana Volodymyrivna,
Doctor of Economics, Professor, Professor Department of
Accounting in credit and budget
institutions and economic analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
(54/1, Prospect Peremogy, Kyiv, 03680, Ukraine)
E-mail: sv3@ukr.net

**Accounting policies
of budgetary institution as an effective
instrument to optimizing their accounting**

ABSTRACT. The purpose of this article is to outline the provisions of accounting policy in the context of emergency NR(S)APS; goal — to define methodological elements of accounting policy in the context of their content and the identification of components for both single- and multiple accounting and procedural approaches to it. During the processing there were used general scientific methods of knowledge, such as: synthesis and analysis, deduction and induction, modeling, system-structural analysis and abstraction. Author identified and formed elements of accounting policies of budgetary institutions for emergency NR(S)APS to further promote the optimization of their implementation of the budget accounting in practice. The paper concluded the need, in the context of the latest trends, for examination of the professional accounting staff judgment of the general government sector. The research of the elements of accounting policies of budgetary institutions will promote the development of theoretical bases of accounting and its primary organizations.

KEY WORDS: accounting policies, public institutions, accounting of the budget, budget accounting, accounting in budgetary institutions accounting policy element method organization.

УДК 338.43.01 (477)

Єранкін Олександр Олександрович,
д.е.н., професор кафедри економіки
агропромислових формувань
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
(03680, Україна, Київ, пр-т Перемоги, 54/1)
e-mail: yerankin@kneu.edu.ua

**ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ МАРКЕТИНГОВОГО СЕРЕ-
ДОВИЩА АГРОБІЗНЕСУ УКРАЇНИ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

Анотація. Стаття присвячена методичним проблемам аналізу маркетингового середовища агробізнесу в нових геополітичних умовах. Пропонується уточнити категорійний апарат, який допомагає вимірювати і визначати межі маркетингового середовища, оцінити вплив на агробі-