

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ОБЛІКОВО-ФІНАНСОВИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ:

**курс лекцій для здобувачів другого (магістерського) рівня
вищої освіти ОПШ «Облік і оподаткування» спеціальності
D1 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм
здобуття вищої освіти**

МИКОЛАЇВ
2025

УДК 657:330.117(042.4)
О-16

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 20.03.2025 р., протокол № 8.

Укладач:

В.В. Галкін – старший викладач кафедри обліку і оподаткування Миколаївського національного аграрного університету.

Рецензенти:

О.В. Сербіна – начальник відділу з фінансово - економічних питань - головний бухгалтер департаменту освіти і науки Миколаївської обласної державної адміністрації

С.Є. Белова – заступник головного бухгалтера Миколаївського національного аграрного університету.

© Миколаївський національний
аграрний університет, 2025

ЗМІСТ

| | |
|---|-----------|
| ВСТУП..... | 4 |
| МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ | 5 |
| Тема 1. Значення облікової політики | 5 |
| Тема 2. Розпорядчий документ про облікову політику..... | 9 |
| МОДУЛЬ 2. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ | 13 |
| Тема 3. Облікова політика необоротних активів..... | 13 |
| Тема 4. Облікова політика запасів та біологічних активів..... | 19 |
| Тема 5. Облікова політика доходів та витрат | 24 |
| Список використаних джерел..... | 29 |

ВСТУП

В умовах реформування системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів основним елементом являється облікова політика. Формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів державного сектору.

Облікова політика забезпечує правильне відображення усіх проведених фінансово-господарських операцій та дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку в установі державного сектору.

Ефективне виконання завдань, які постають перед суб'єктами державного сектору, неможливе без належної організації облікового процесу. Провідне місце у забезпеченні системи бухгалтерського обліку в установах державного сектору належить розробленню облікової політики.

Вивчення дисципліни «Облікова політика установ державного сектору» відбувається шляхом послідовного і ґрунтовного опрацювання питань щодо значення та формування облікової політики.

Метою дисципліни «Облікова політика установ державного сектору» є засвоєння здобувачами вищої освіти теоретичних знань щодо формування облікової політики суб'єктами державного сектору, а також основних визначень національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

Курс лекцій підготовлено відповідно до програми з навчальної дисципліни «Облікова політика установ державного сектору». Складається з двох змістовних модулів та п'яти тем, які висвітлюють значення та формування облікової політики.

Курс лекцій охоплює основний теоретичний матеріал навчальної дисципліни «Облікова політика установ державного сектору». Призначений для здобувачів вищої освіти освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування».

МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

ТЕМА 1. ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Програмна анотація

- 1.1. Облікова політика.
- 1.2. Облікова політика суб'єкта державного сектору.
- 1.3. Зміни в обліковій політиці.

1.1. Облікова політика

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

Відповідно до принципу послідовності бухгалтерського обліку та фінансової звітності - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Підприємство (організація, установа) самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства (організації, установи).

Також обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення

даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Залежно від характеру господарської операції та технології обробки облікової інформації до первинних документів можуть включатися додаткові реквізити (печатка, номер документа, підстава для здійснення операції тощо).

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства (організації, установи) фінансова звітність може складатися за інші періоди.

1.2. Облікова політика суб'єкта державного сектору

Згідно із Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Суб'єкти державного сектору - суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди.

Суб'єкт державного сектору 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.

У розпорядчому документі про облікову політику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору.

В межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовуються єдині підходи до облікової політики.

Головний бухгалтер подає керівникові бюджетної установи пропозиції щодо: визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

1.3. Зміни в обліковій політиці

На основі принципу послідовності облікова політика суб'єкта державного сектору має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

Змінити облікову політику суб'єкт державного сектору може у виняткових випадках, прямо встановлених в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

- змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Зміною облікової політики, зокрема, вважається:

- перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;
- зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Не вважається зміною облікової політики:

- прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій;

- прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

Облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення.

Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

У разі зміни в обліковій політиці суб'єктові державного сектору слід розкривати:

- причини та сутність зміни;

- суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;

- факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

ТЕМА 2. РОЗПОРЯДЧИЙ ДОКУМЕНТ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

Програмна анотація

- 2.1. Розпорядчий документ щодо облікової політики.
- 2.2. Визначення в розпорядчому документі про облікову політику.
- 2.3. Оформлення наказу про облікову політику.

2.1. Розпорядчий документ щодо облікової політики

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.

Якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

Суб'єкти державного сектору зазначають у розпорядчому документі про облікову політику кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі.

Якщо суб'єкт державного сектору визначає строки корисного використання об'єкта основних засобів, які відрізняються від типових

строків корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

Якщо суб'єкт державного сектору визначає строки корисного використання об'єкта нематеріальних активів, які відрізняються від наведених у типових строках корисного використання нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно також навести відповідне обґрунтування.

2.2. Визначення в розпорядчому документі про облікову політику

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

- одиницю аналітичного обліку запасів;
- порядок аналітичного обліку запасів;
- 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);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- строки корисного використання груп основних засобів;
- строки корисного використання груп нематеріальних активів;
- періодичність нарахування амортизації;
- види звітних сегментів та їх пріоритетність;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, з обґрунтуванням критеріїв щодо визначення таких ознак;
- строки корисного використання груп довгострокових біологічних активів;
- кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку.

2.3. Оформлення наказу про облікову політику

Наказ про облікову політику оформлюється на фірмовому бланку суб'єкта державного сектору із зазначенням дати, назва міста, номеру та відповідно заголовок: «Про затвердження Положення про облікову політику».

В преамбулі наказу, як приклад, можна зазначити:

«Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 року № 59, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 зі змінами.

Також доцільно зазначити розпорядчий документ щодо загальних підходів визначення облікової політики суб'єкта державного сектору вищого рівня, тобто який має затверджувати Положення про облікову політику.

Після чого зазначається «з метою формування єдиних підходів до облікової політики (вказується суб'єкт державного сектору), **НАКАЗУЮ:**»

Далі в першу чергу зазначається «Затвердити Положення про облікову політику» та визначаються виконавці наказу.

В Положенні про облікову політику визначаються методи оцінки, обліку і процедури, які застосовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності, не визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі або щодо яких передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів.

Суб'єкт державного сектору розкриває обрану облікову політику шляхом опису:

1. Принципів оцінки статей звітності.
2. Методів обліку окремих активів і зобов'язань.

Фінансова звітність суб'єкта державного сектору формується з дотриманням таких принципів:

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономності суб'єкта державного сектору, за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;

- послідовності, який передбачає постійне (з року в рік) застосування суб'єктом державного сектору обраної облікової політики;

- безперервності, який передбачає, що оцінка активів та зобов'язань суб'єкта державного сектору здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі;

- нарахування, за яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- превалювання сутності над формою, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій суб'єкта державного сектору у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Фактичні суми виконання (касові видатки) у звіті про фінансові результати слід подавати за методологією складання бюджету (кошторису) за відповідний звітний період.

У бухгалтерському обліку оцінка є способом вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел, представляючи собою один із методів бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що натуральні показники первинних документів переводяться в грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей.

МОДУЛЬ 2. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

ТЕМА 3. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

- 3.1. Об'єкти основних засобів.
- 3.2. Первісна вартість об'єкта основних засобів.
- 3.3. Нематеріальні активи.
- 3.4. Визначення справедливої вартості активів.
- 3.5. Переоцінка та ремонт активів.

3.1. Об'єкти основних засобів

Суб'єкти державного сектору зазначають у розпорядчому документі про облікову політику, що до складу основних засобів відносяться необоротні активи, термін експлуатації яких перевищує один рік.

За вартісний критерій для бухгалтерського обліку основних засобів застосовується вартісний критерій основних засобів визначений Податковим кодексом України, або національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (в разі визначення), без урахування податку на додану вартість.

Одиницею бухгалтерського обліку основних засобів із метою їх визначення та оцінки вважається об'єкт основних засобів.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин визначається в обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів складається з різних компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єкту державного сектору, слід розділити сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента, незалежно від алгоритму його надходження (придбання за плату, безоплатне отримання тощо).

Усі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, за наявності первинних документів та при можливості визначення кожного, обліковуються як окремі інвентарні об'єкти.

У разі придбання (отримання) об'єкта, який складається із частин, різних компонентів у наказі суб'єкта державного сектору при їх введенні в експлуатацію слід зазначити його склад, строки корисного використання, розмір первісної (за наявності достовірної інформації) та ліквідаційної вартості (у разі її визначення) кожної складової такого об'єкта.

Необоротні активи, строк корисного використання яких понад один рік і вартість менше 20 000 грн без податку на додану вартість за одиницю, а в подальшому відповідно до вартісного критерію основних засобів, визначеного Податковим кодексом України, визначаються малоцінними необоротними матеріальними активами.

У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо малоцінних необоротних матеріальних активів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

Суб'єкт державного сектору відносить у підгрупу «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» групи «Інші необоротні матеріальні активи» та веде бухгалтерський облік на субрахунок 1114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» з виділенням в окремі підгрупи.

3.2. Первісна вартість об'єкта основних засобів

Первісна вартість об'єкта основних засобів або його частин (складових, компонентів) формується у бухгалтерському обліку як за рахунок капітальних витрат, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання робіт, так і за рахунок поточних витрат (реєстраційні збори, державне мито, ввізне мито, транспортні витрати, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для експлуатації). Облік таких витрат до введення об'єкта в експлуатацію ведеться на субрахунок 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби».

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є вартість, визначена достовірно в первинних документах, з урахуванням витрат, передбачених для встановлення первісної вартості у разі придбання основних засобів за плату.

У виняткових випадках (при встановленні лишків, інших непередбачених законодавством про благодійництво умов отримання матеріальних цінностей), у разі відсутності первинних документів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості відповідно до законодавства.

За цих обставин, якщо немає обмежень у здійсненні видатків по визначенню справедливої вартості основних засобів відповідно до законодавства, джерелом для їх здійснення можуть бути власні надходження суб'єкта державного сектору затверджені у спеціальному фонді відповідного бюджету за відповідною бюджетною програмою.

3.3. Нематеріальні активи

При відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку, пов'язаних із нематеріальними активами, застосовуються субрахунки: 1211 «Авторське та суміжні з ним права», 1216 «Інші нематеріальні активи», 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи» (до введення в експлуатацію).

Для відображення всіх можливих господарських операцій та подій про наявність і рух нематеріальних активів у фінансовій та бюджетній звітності керівнику суб'єкта державного сектору надається право, виходячи з вимог законодавства та професійного судження фахівців, і в межах установлених груп (підгруп), деталізувати кожний субрахунок нематеріальних активів для отримання та зведення (консолідації) необхідної звітної інформації, що розкриває їх особливість.

У пояснювальній записці до фінансової та бюджетної звітності за кожною групою нематеріальних активів, у тому числі щодо створених нематеріальних активів, наводиться інформація, що розкриває їх особливості.

3.4. Визначення справедливої вартості активів

Визначення справедливої вартості активів за необхідності здійснюється комісією із інвентаризації, яка забезпечує документальне обґрунтування справедливої вартості об'єкта.

Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, якщо залишкова вартість:

- об'єкта основних засобів дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації та використовується;

- нематеріальних активів, що мають активний ринок, дорівнює нулю та продовжують використовуватись і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Визначена сума ліквідаційної вартості додається до первісної вартості активу. У подальшому амортизація на такі активи не нараховується.

Якщо об'єкт основних засобів містить дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, то його ліквідаційна вартість не може бути нижчою за вартість металобрухту, дорогоцінних металів, що містяться в активі, які можуть бути отримані суб'єктом державного сектору після ліквідації активу.

В інших випадках, зокрема при введенні основних засобів та нематеріальних активів в експлуатацію, ліквідаційна вартість об'єктів не визначається і прирівнюється до нуля.

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів, виробленого (створеного) визначається виходячи з переліку і складу статей калькулювання, з урахуванням таких витрат, що передбачені при формуванні первісної вартості об'єкта у разі придбання за плату, відповідно до норми національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» та інших нормативно-правових актів, які визначаються у Положенні про облікову політику.

При визначенні об'єкта активом застосовуються Типові строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів.

За такими об'єктами основних засобів та нематеріальних активів, щодо яких:

- не визначено типових строків корисного використання, строки встановлюються комісією суб'єкта державного сектору при введенні

основних засобів в експлуатацію на підставі виключно професійного судження фахівців комісії;

- відбулося поліпшення (зокрема, здійснення реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання) або зменшення відновлення корисності об'єкта, переоцінка, отримання безоплатно тощо - типові строки корисного використання (експлуатації) переглядаються комісією суб'єкта державного сектору залежно від підстав, або у бік збільшення, або у бік зменшення.

У разі визначення суб'єктом державного сектору строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, які відрізняються від типових, відповідне обґрунтування такого рішення наводиться у вигляді змін до Положення про облікову політику та погоджується з суб'єктом державного сектору вищого рівня.

Суб'єктам державного сектору доцільно проводити нарахування амортизації на основні засоби та нематеріальні активи один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності прямолінійним методом (річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта активу).

3.5. Переоцінка та ремонт активів

Переоцінка основних засобів та нематеріальних активів здійснюється на річну дату балансу за наказом суб'єкта державного сектору, погодженого з суб'єктом державного сектору вищого рівня, за наявності таких підстав:

- затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для здійснення заходів щодо переоцінки об'єктів для встановлення їх справедливої вартості;

- звіту про оцінку майна, виконаного суб'єктом оціночної діяльності, або акту оцінки майна, наданого органами державної влади або місцевого самоврядування;

- перевищення порога суттєвості – відхилення залишкової вартості об'єкта на 10 % і більше від його справедливої вартості.

Комісія суб'єкта державного сектору за наявності вищезазначених підстав проводить переоцінку всіх об'єктів однієї групи основних засобів та нематеріальних активів (крім нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку і

вартість яких відображається за їх первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених втрат від зменшення їх корисності).

Індексація основних засобів житлового фонду, які прийнято в експлуатацію, здійснюється щорічно відповідно до вимог нормативно-правових актів для приведення балансової вартості об'єктів існуючого житлового фонду у відповідність з фактичною вартістю будівництва житла шляхом застосування індексів вартості житла залежно від строків уведення об'єктів в експлуатацію.

Результати переоцінки та індексації житлового фонду відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунках рахунку 53 «Капітал у дооцінках».

Рішення про характер і ознаки ремонтних робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта у придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається керівником суб'єкта державного сектору з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Витрати на ремонт основних засобів, які здійснюються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані, визнаються витратами звітного періоду.

Витрати на поліпшення основних засобів, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основного засобу, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основного засобу. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Необоротні активи, які були віднесені до складу основних засобів та нематеріальних активів до дати набрання чинності національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, необхідно обліковувати у складі основних засобів та нематеріальних активів до їх вибуття (списання) з обліку суб'єкта державного сектору.

ТЕМА 4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЗАПАСІВ ТА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

- 4.1. Облік запасів.
- 4.2. Облік біологічних активів.
- 4.3. Біологічні активи і сільськогосподарська продукція.

4.1. Облік запасів

Одиницею аналітичного обліку запасів визнається їх найменування, однорідна група.

У залежності від виду запасів та з метою їх оптимального і достовірного обліку суб'єктом державного сектору визначається одиниця обліку запасів. Водночас, у разі централізованої закупівлі відповідних запасів суб'єктом державного сектору вищого рівня, останнім встановлюється одиниця обліку для суб'єктів державного сектору нижчого рівня.

Аналітичний облік запасів ведеться у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб, видів запасів, окремо за коштами загального та спеціального фондів. Оборотні відомості з метою перевірки правильності записів у регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей та даних синтетичного обліку складаються за всіма субрахунками.

Оприбуткування запасів проводиться через склад із подальшим переданням в експлуатацію до підрозділів суб'єкта державного сектору.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів, узагальнюються суб'єктом державного сектору за окремими групами запасів на окремому аналітичному субрахунку. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому аналітичному субрахунку рахунків обліку запасів, пропорційно відноситься на суму запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Аналітичні субрахунки для обліку транспортно-заготівельних витрат визначаються шляхом додавання до основного аналітичного субрахунку групи запасів індексу «Транспортно-заготівельні витрати».

За ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів оцінюється вибуття запасів:

- які надходять від головного розпорядника бюджетних коштів відповідно до законодавства (централізовані закупки);

- які надходять від замовника послуг і проектів.

За іншими одиницями обліку запасів рішення щодо оцінки вибуття запасів приймається суб'єктом державного сектору за такими методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку за місцем експлуатації відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

За відсутності затверджених типових форм для оформлення окремих господарських операцій із запасами суб'єкт державного сектору самостійно розробляє і затверджує у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку відповідні форми необхідних первинних документів, при цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

4.2. Облік біологічних активів

Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяє економічним вигодам.

Бухгалтерський облік біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та отриманих в процесі їх біологічних перетворень додаткових біологічних активів та сільгосппродукції, а також розкриття у фінансовій звітності інформації про них, здійснюється відповідно до національного положеннями (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи».

Справедлива вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції визначається комісією з оцінки майна, утвореною наказом керівника суб'єкта державного сектору.

Комісія самостійно визначає справедливую вартість під час первинного визнання об'єктів біологічних активів у разі безкоштовного отримання або обміну, а також під час оприбуткування лишків біологічних активів після інвентаризації, з огляду на ринкові ціни, що склалися на активному ринку з урахуванням зносу.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлюється Положенням про облікову політику при визнанні його активом.

Амортизація на довгострокові біологічні активи нараховується із застосуванням методів та термінів, аналогічних для основних засобів.

Аналітичний облік ведеться за видами (групами) біологічних активів рослинництва (тваринництва).

За відсутності затверджених типових форм для оформлення окремих господарських операцій із біологічними активами суб'єкт державного сектору самостійно розробляє і затверджує у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку відповідні форми необхідних первинних документів, при цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити,

визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

4.3. Біологічні активи і сільськогосподарська продукція

Біологічні активи поділяються на довгострокові та поточні активи.

Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, сприяти в інший спосіб економічним вигодам протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Додаткові біологічні активи - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу.

Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за виробничою собівартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво.

Приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

| Активи | Сільськогосподарська продукція | Додаткові активи | біологічні |
|--|---|------------------------------|------------|
| Тваринництво | | | |
| Довгострокові біологічні активи | | | |
| Основне стадо овець | Молоко, каракульські смужки, вовна, гній | Приплід | |
| Основне стадо великої рогатої худоби | молоко, гній | Приплід | |
| Основне стадо свиней | Гній | Приплід | |
| Поточні біологічні активи | | | |
| Тварини на вирощуванні та відгодівлі | Приріст живої маси, гній | | |
| Риба (риборозведення) | Товарна риба | Матеріал для розведення риби | |
| Доросла птиця | Яйця, пташиний послід | | |
| Сім'ї бджіл | Мед, віск, прополіс тощо | Нові рої | |
| Рослинництво | | | |
| Довгострокові біологічні активи | | | |
| Виноградники | Виноград | Чубуки | |
| Сади дерева в лісі (лісовий масив) | Плоди деревина ділова, дрова | Саджанці | |
| Поточні біологічні активи | | | |
| Зернові культури | Зерно, зернові відходи, солома | | |
| Овочеві культури | Овочі | | |
| Технічні культури | Тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки | | |
| Кормові культури | Зелена маса, коренеплоди | | |
| Розсадники | | Саджанці | |

ТЕМА 5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ

Програмна анотація

- 5.1. Визнання доходу та витрат.
- 5.2. Доходи від обмінних та необмінних операцій.
- 5.3. Витрати за обмінними та необмінними операціями.

5.1. Визнання доходу та витрат

Доходи і витрати в бухгалтерському обліку суб'єкта державного сектору класифікуються як такі, що отримані від обмінних та необмінних операцій. Вони відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Для визначення фінансового результату звітного періоду доходи звітного періоду порівнюються з витратами, що були проведені для отримання цих доходів.

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.

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.

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.

Витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності

суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Доходи та витрати обліковуються за обмінними та необмінними операціями, за кожною бюджетною програмою, фондами бюджету (загальний та/або спеціальний) та видами діяльності.

5.2. Доходи від обмінних та необмінних операцій

Доходами від обмінних операцій визнаються:

- бюджетні асигнування (крім бюджетних асигнувань, за рахунок яких формується вартість необоротних активів та придбаваються фінансові інвестиції, які обліковуються як цільове фінансування);
- доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності (дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі, від оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, які виявлені в результаті інвентаризації, отримані наслідок демонтажу, отримані в результаті списання майна тощо та будуть використовуватись для потреб суб'єкта державного сектору, дохід від реалізації продукції (робіт, послуг), не пов'язаних з основною діяльністю тощо);
- доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна) (дохід від продажу

- активів);
- доходи від відсотків, роялті та дивідендів (відсотки від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, відсотки від фінансових інвестицій);
- інші доходи від обмінних операцій (доходи від відновлення корисності необоротних активів, курсових різниць, суми дооцінки активів, доходи від реалізації металобрухту та макулатури, орендні платежі, збільшення вартості біологічних активів тощо).

Доходами від необмінних операцій визнаються:

- безоплатно отримані активи, послуги (роботи);
- надходження, пов'язані з перерахуванням сум трансфертів, та коштів, отриманих для виконання цільових заходів;
- отримання спонсорських, благодійних внесків, грантів, дарунків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі);
- кошти, що отримуються від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб;
- суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства, зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув).

5.3. Витрати за обмінними та необмінними операціями

Витрати за обмінними операціями:

- на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата), а також витрати на оплату праці, пов'язані із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт;
- відрахування на соціальні заходи;

- матеріальні витрати, які здійснюються суб'єктом державного сектору у процесі основної діяльності та виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх контрагентів, у тому числі комунальних послуг, а також матеріальні витрати, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств;

- амортизація – суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом державного сектору в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю, а також тих, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

- фінансові витрати (витрати, 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 (собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна), уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів, витрати на відрадження, плата за оренду, зменшення вартості біологічних активів тощо).

Витрати за необмінними операціями:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);

- інші витрати за необмінними операціями (всі види стипендій (крім соціальних стипендій, оскільки кошти на виплату соціальних стипендій є доходами та витратами Міністерства соціальної політики України), витрати за операціями з пільгового кредитування на навчання, витрати, пов'язані з передачею активів, що передаються суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів, витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням, списана дебіторська заборгованість тощо).

До витрат майбутніх періодів відносяться видатки, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах:

попередня оплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, сплачені авансові орендні платежі, видатки проведенні в поточному році під врожай майбутнього року.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
2. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. №1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2017 р. № 943. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17#Text>.
9. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>.

Навчальне видання

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА
УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ
курс лекцій

Укладач: **Галкін Василь Васильович**

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. 1,9
Тираж ___ прим. Зам. № ___

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54029, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.