

Анатолій Глушаченко, старший викладач

кафедри бухгалтерського обліку

Сумський національний аграрний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

В умовах вдосконалення бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності бюджетної організації виступає налагоджена система бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах – це система контролювання за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, яка будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, але має певні особливості.

Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі. Слід зазначити, що формування облікової політики має відбуватися з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ. Бюджетні установи функціонують на правах державної форми власності та надають послуги громадянам від імені держави, їх діяльність регламентована і це зумовлює певні складності у формуванні облікової політики установ.

Над стратегією вдосконалення облікової політики та бухгалтерського обліку в цілому в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів працювало багато вчених Александров В.Т., Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Ворона О.І., Германчук П.К., Джоги Р.Т., Житний П.Є., Левицька С.О., Свірко С.В., Хміль І.Р., Яковишина Н.А., Яцишин С.Р. та ін.

В своїх роботах Джога Р.Т. зазначає, що бюджетні установи мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік

видатків у процесі надання нематеріальних послуг [1. с. 38]. Тому облікова політика установи повинна підвищити оперативність облікової роботи в процесі використання бюджетного фінансування та дотримання кошторису.

На думку Свірко С.В., керівництво фінансовим обліком, суб'єкти державного сектору реалізують через права і завдання у формі вироблення облікової політики [2, с. 66]. Допускаємо за необхідне зауважити формальну реалізацію прав суб'єкта у формуванні облікової політики та виділити обмеженість права вибору чітким переліком нормативних документів, що регулюють облік у бюджетних установах.

Саме дотримання принципів облікової політики дозволяє спрямовувати облікову політику на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всіх аспектів діяльності установи – як фінансової, так і господарської.

Тому, облікова політика бюджетних установ на нашу думку повинна включати такі параметри:

методичний, на якому здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності;

технічний, що включає вибір форм бухгалтерського обліку, а саме вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів;

організаційний, який передбачає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо.

Наявна нині система бухгалтерського обліку бюджетної установи побудована з урахуванням усіх необхідних змін з дотриманням міжнародних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової

звітності. Основні принципи облікової політики в бюджетній установі представлено в таблиці 1.

Таблиця 1

Характеристика основних принципів облікової політики в бюджетній установі

Принцип	Характеристика
Законність	відповідність правилам та процедурам, що передбачені законодавчими та нормативними актами
Правильність	сумлінне застосування прийнятих правил та процедур
Достовірність	правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів
Суттєвість	корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень
Безперервність	оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним
Повнота бухгалтерського обліку	всі операції по виконанню бюджетів в органах Державного казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків
Дата операції	операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
Обережність	обґрунтована, розсудлива оцінка фактів
Незалежність	відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)
Сталість	незмінність методів бухгалтерського обліку, крім випадків істотних змін у діяльності або в правовій базі
Відкритість	інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності

Співставність	можливість визначення тенденцій виконання бюджету через порівняння інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності, за певний період часу
Консолідація	складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками.
Своєчасність	забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення

При розробці нового наказу про облікову політику, або внесення змін у вже існуючий документ необхідно користуватися Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набирали чинності з 01.01.15 р.: 101 «Подання фінансової звітності», 123 «Запаси», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», 132 «Виплати працівникам», 133 «Фінансові інвестиції».

Тому керівникам та працівникам бухгалтерії бюджетних установ потрібно застосовувати вимоги стандартів, щоб оновити або викласти в новій редакції (якщо зміни охоплюють більшу частину тексту) наказ про облікову політику установи.

Ведення бухгалтерського обліку з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності згідно з ст. 1642 КпАП розцінюється як порушення законодавства з фінансових питань. Користуючись галузевими особливостями діяльності та діючими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку, суб'єкт державного сектору самостійно складає за погодженням з розпорядником вищого рівня, наказ про облікову політику. Така узгодженість в багаторівневій системі розпорядників дозволяє застосовувати єдині підходи до облікової політики і полегшує контроль діяльності підлеглих суб'єктів державного сектору.

Встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку забезпечить якісне планування кошторису та складання фінансової звітності. Фінансова звітність суб'єкту державного сектору формується з дотриманням таких принципів: автономності суб'єкта державного сектору, безперервності діяльності періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою та єдиного грошового вимірника [5].

Організаційними та обліковими питаннями в НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначено, що в розпорядчому документі про облікову політику мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт держсектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, а також порядок організації бухгалтерського обліку.

Тому виходячи із вищезазначеного законодавства головні бухгалтери бюджетних установ і будують облікову політику, об'єднуючи облікові та організаційні питання. При цьому питанням організації традиційно приділялося більше уваги, оскільки облікові питання у більшості випадків визначено загальнодержавними та внутрішньогалузевими регламентами. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені передбачають постійне (з року в рік) застосування розпорядником бюджетних коштів прийнятої стабільної облікової політики, що фактично повинне стати реалізацією принципу послідовності[3].

Розробляти зміст наказу про облікову політику слід вищим розпорядникам та доводити його до підлеглих установ, як основного внутрішнього документу з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника. Під час формування облікової політики бюджетної установи потрібно розділяти такі напрямки як організація бухгалтерського обліку та методичні основи бухгалтерського обліку [4].

При визначенні сфери дії облікової політики потрібно врахувати такі чинники:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення відповідної бюджетної установи (державний чи місцевий);
- рівень бюджетної установи як розпорядника коштів;
- галузева належність бюджетної установи, відповідно до якої визначається специфіка діяльності установи;
- рівень фінансово-матеріального забезпечення бюджетної установи; кількість персоналу, що працює в установі;
- обсяги діяльності бюджетної установи та, відповідно, споживання запасів; обсяги та види діяльності;
- ступінь автоматизації облікового процесу тощо.

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, та порядок організації бухгалтерського обліку [3].

Фундаментальним документом, в якому закріплено правила формування облікової політики бюджетних установ, методи оцінки, підходи до складання розпорядчого документу є Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, які визначають такі основні елементи наказу про облікову політику:

- 1) одиницю аналітичного обліку запасів;
- 2) порядок аналітичного обліку запасів;
- 3) методи оцінки вибуття запасів;
- 4) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- 5) порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку ТЗВ;

6) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

7) строки корисного використання груп основних засобів;

8) строки корисного використання груп нематеріальних активів;

9) періодичність нарахування амортизації;

10) кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку [13].

Головним документом, який регламентує порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є наказ про її облікову політику.

Наказ про облікову політику бюджетної установи може включати наступні розділи:

Розділ 1. Систему організації бухгалтерського обліку установи;

Розділ 2. Принципи і методи та процедури які застосовуються при оцінці конкретної статті фінансової звітності.

Щодо формування першого розділу наказу про облікову політику «Система організації бухгалтерського обліку установи» варто зазначити наступне. У нормативних документах не зазначається, які саме питання слід обумовлювати в цьому розділі наказу про облікову політику, тому кожна бюджетна установа самостійно визначає ступінь деталізації такої інформації. Як правило, в даному розділі наводять:

- застосування в бюджетній установі форм первинного бухгалтерського обліку;
- управлінська структура бухгалтерської служби;
- форма організаційної структури апарату бухгалтерії;
- діюча внутрішня нормативна база, яка використовується для ведення бухгалтерського обліку даної бюджетної установи;
- права й обов'язки головного бухгалтера, його заступників, працівників бухгалтерії (їх посадові інструкції затверджують як додатки до наказу про облікову політику установи);

- порядок і графік документообігу в бюджетній установі відображає перелік всіх видів операцій, перелік відповідальних за складання документів осіб, строків складання документів та термінів їх подання до бухгалтерської служби установи і т. п.;
- технологію обробки облікової інформації;
- підготовку Робочого Плану рахунків бюджетної установи з зазначенням субрахунків та рахунків для об'єктів аналітичного обліку;
- затвердження переліку посадових осіб, що мають право проводити господарські операції, підписувати бухгалтерські і фінансові документи та документи на відпуск активів підприємства;
- розробка Графіку проведення інвентаризацій, а також створення комісій: 1) інвентаризаційної 2) тарифікаційної 3) з приймання в експлуатацію необоротних активів 4) списання матеріальних цінностей;
- за необхідності затвердити керівником бюджетною установою форми первинних документів бухгалтерського обліку, щодо яких немає типових форм;
- графік складання та подання звітності установою із зазначенням відповідальних осіб;
- затвердження Положення про постійний архів установи.

При підготовці другого розділу «Принципи і методи та процедури, які застосовуються при оцінці конкретної статті фінансової звітності» наказу про облікову політику можна орієнтуватися на пункт 1 розділу II НП(С)БОДС 101, згідно з яким в цьому документі вказуються методи оцінки, обліку і процедур, які має застосовувати суб'єкт державного сектору, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

Певні бюджетні установи вказують в наказі про облікову політику також інформацію про ліміти і нормативи витрачання палива, дезінфікуючих та миючих засобів, інших запасів, використовуваних нормативних документах. Така інформація не є обов'язковою, однак якщо бюджетна

установа вважає за необхідне її привести - цьому ніщо не заважає. В наказі про облікову політику можуть бути включені і інші питання організації обліку, планування та контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетної установи.

Облікова політика суб'єкту державного сектору має враховувати такі важливі фактори:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення відповідної бюджетної установи;
 - рівень бюджетної установи як розпорядника коштів;
- особливості його фінансування;
- галузева належність бюджетної установи, відповідно до якої визначається специфіка діяльності установи;
- рівень фінансово-матеріального забезпечення бюджетної установи;
- кількість персоналу, що працює в установі та їх облікові номенклатури;
- обсяги діяльності бюджетної установи та, відповідно, споживання запасів;
- матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками;
- стратегія фінансово-господарської діяльності підприємством;
- рівень кваліфікації облікового апарату та забезпеченість його комп'ютерною технікою.

Організація бухгалтерського обліку бюджетної установи розкриває обрану головним бухгалтером методологію обліку, зокрема: визначення порядку документообігу, технології обробки облікових даних, право на підписання первинних бухгалтерських документів, розробку системи та форм первинних документів і реєстрів управлінського обліку.

Загалом відповідно до рекомендацій наказ про облікову політику бюджетної установи слід видавати або вносити зміни до діючого в міру необхідності, як правило, з початку року, і за наявності для цього підстав:

зміна вимог Міністерством фінансів до бухгалтерського обліку об'єктів; зміни відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, що забезпечать більш достовірне їх відображення у звітності.

Зміст розпорядчого документа щодо визначення облікової політики в бюджетній установі залежить від: вибору розпорядником бюджетних коштів варіанту обліку господарських операцій за конкретним об'єктом; наявності єдиних підходів до обліку об'єктів з боку головного розпорядника бюджетних коштів; управлінських рішень керівника бюджетної установи щодо запровадження управлінського обліку.

Необхідність узгодити облікову політику з головним розпорядником займає багато часу на вивчення та затвердження даного розпорядчого документа. Бюджетна установа вимушена працювати без наявності облікової політики, або на підставі попередньої облікової політики, яка може не відповідати новим стратегічним цілям. До того ж, установа фактично втрачає можливість самостійно визначати принципи, методи і процедури, які можуть використовуватися суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, які нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачають наявність альтернативних варіантів.

Перспектива внесення змін суб'єктом державного сектору вищого рівня до головного фінансового документа установи - кошторису, призводить до необхідності перегляду Розділу «Майнові права та фінансування», а саме пунктів, які стосуються джерел покриття видатків та порядку отримання асигнувань.

Відсутність управлінського обліку як складової облікової політики позбавляє можливості ефективно використовувати специфічні, та загальні принципи управління установою.

Зазначені вище проблеми та суворе регламентація облікового процесу суб'єктів державного сектору призводять до формального характеру складання розпорядчого документа про облікову політику. Що в свою чергу

позбавляє установу цілісної системи способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується суб'єктом державного сектору для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів його діяльності.

У сучасній практиці відбувається адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. При цьому виникає багато організаційних проблем. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не встановлює чітких правил щодо формування та реалізації облікової політики. У сформованих умовах труднощі розробки облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не тільки розуміти теорію, на якій базуються бухгалтерські принципи обліку, а й знати: якою мірою цих принципів по суті та за формою необхідно дотримуватися на практиці; який допускається ступінь свободи здійснення цих принципів за їх природою.

Для вирішення аналогічної проблеми розроблено Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS 8) «Облікова політика, зміни в бухгалтерських оцінках та помилки»[6]. Стандарт визначає і описує принципи обліку та методи використання згаданих принципів, які суттєво впливають на визначення і зміну фінансового стану та результати діяльності. Особливу увагу рекомендується приділяти описанню принципів і методів, на які випав вибір з наявних потенціальних альтернатив, і розгляду незвичайних, нових та галузевих принципів і методів.

Розпорядник бюджетних коштів у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи не повинен дублювати загальнодержавні норми, визначені в НП(С)БОДС та галузевих методичних рекомендаціях. Лише в разі, якщо існує можливість вибору принципів оцінки статей фінансової звітності, методів обліку, а також строків корисного використання основних засобів і не матеріальних активів, у розпорядчому документі прописується вибраний варіант та особливості його застосування

щодо відповідного об'єкта обліку.

У контексті бюджетного законодавства наголошено, що система бухгалтерського обліку в ДСЕ є невід'ємною складовою системи державних фінансів України, про що сказано в розпорядженні КМУ від 01.08.13 р. №774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами»[8].

Отже, облікова політика установи визначає дії суб'єкту господарювання на тривалий період, дає спроможність оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі, ефективно пристосовувати господарську систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі.

Обрані розпорядником бюджетних коштів варіанти облікової політики щодо кожного об'єкту для набуття ними юридичної сили повинні затверджуватись наказом керівника, який має бути погоджений суб'єктом державного сектору вищого рівня за відомчою підпорядкованістю саме на предмет дотримання вимог методології обліку, а раціональне формування облікової політики дозволить створити ефективну систему бухгалтерського обліку, як елементу управління бюджетною установою.

Література:

1. Джоґ Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 250 с.
2. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // Збірник наукових праць ДТУ.– Луцьк, 2009. – Вип. 6 (24). Ч. 1. – С. 65-77.
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11. [Електронний ресурс]: – режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/legislations/view/584>.

4. Яцишин С.Р. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / С. Яцишин // Збірник доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» Ч.2. Тернопіль, 2008. – С. 466-468.
5. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: Наказ Мінфін України від 24.12.2010 № 1629. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20120518>.
6. IAS 8 — Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard [Electronic resource]. — Available at: \www/URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>.
7. 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.
8. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами». [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>