

*Ірина Кудіна
Олена Гладчук*

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

У статті розглянуто поняття облікової політики бюджетних установ, основні напрями та особливості її формування, досліджено організаційно-методичний аспект формування елементів облікової політики для бюджетних установ з урахуванням їх нормативно-правового забезпечення.

Ключові слова: облікова політика, бюджетна установа, організація обліку, наказ про облікову політику.

В статье рассмотрено понятие учетной политики бюджетных учреждений, основные направления и особенности ее формирования, исследован организационно-методический аспект формирования элементов учетной политики для бюджетных учреждений с учетом их нормативно-правового обеспечения.

Ключевые слова: учетная политика, бюджетное учреждение, организация учета, приказ об учетной политике.

The article discusses the concept of accounting policies of budgetary institutions, the main trends and features of its formation, studied organizational and methodical aspect forming accounting policies for budgetary institutions with regard to their legal support.

Keywords: accounting policies, budgetary institution, organization account, the order of the accounting policies.

Постановка проблеми. Особливості будови облікової системи бюджетних установ визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні [2], відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Слід зазначити, що в останні роки особливої актуальності набуло питання доцільності запровадження облікової політики, яка б відображала специфіку побудови системи бухгалтерського обліку для бюджетних установ і регламентувала формування їх облікової інформації та звітності.

В Україні основні напрямки та положення реформування обліку в бюджетній сфері відповідно до сучасних вимог законодавчо закріплени Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» від 16 січня 2007 р. № 34 [6].

Процес трансформації бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі характеризується наявністю низки проблем при формуванні облікової політики бюджетними установами.

© Кудіна І. О., Гладчук О. О., 2013

ІНШІ СФЕРИ ЕКОНОМІКИ

Незважаючи на численні проблеми у бухгалтерській теорії та практиці постає необхідність у систематизації, вивчення особливостей формування облікової політики бюджетних установ, зокрема в організаційно-методичному аспекті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням проблем формування облікової політики бюджетних установ займається низка вітчизняних науковців: Ф. Бутинець, П. Житний, М. Олексенко, В. Пігош, Н. Дугієнко, С. Свірко, С. Ткаченко та ін. Але відсутність єдиного нормативного підходу до застосування їхніх розробок і проблеми практичного втілення теоретичних досліджень залишає тему даної роботи актуальною.

Метою статті є обґрунтування особливостей формування облікової політики бюджетних установ і дослідження організаційно-методичних аспектів формування елементів облікової політики для бюджетних установ з урахуванням їх нормативно-правового забезпечення.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Головна умовою функціонування та раціональної організації облікової системи в бюджетних установах є чітке дотримання усіма учасниками бюджетного процесу єдиних принципів у формуванні та систематизації облікової інформації для прийняття рішень її користувачами (зокрема головними розпорядниками грошових коштів, органами Державної казначейської служби України та іншими органами державної і місцевої влади, громадськістю та керівництвом бюджетної установи).

У той же час із затвердженням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [6] визначено основні напрями удосконалення бюджетного обліку (зокрема вдосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку) з урахуванням міжнародних стандартів. Слід зазначити, що питання формування облікової політики для бюджетних установ відзначається актуальністю у зв'язку з відсточенням очікуваного переходу на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі з 01.01.2013 р. на 01.01.2015 р.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до М(С)БО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено, що облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [3]. У свою чергу, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що облікова політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання звітності» [4].

У економічній літературі, деталізуючи законодавче трактування поняття, визначено, що облікова політика – це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання фінансової звітності.

Отже, облікову політику бюджетної установи можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих установою на підставі загальних правил і особливостей діяльності.

Основною метою облікової політики можна вважати встановлення на конкретній установі таких методів ведення бухгалтерського обліку, які забезпечать насам-

ІНШІ СФЕРИ ЕКОНОМІКИ

перед якісне кошторисне планування і складання звітності. Відповідно до наведеної мети, можна виділити такі завдання облікової політики бюджетної установи:

- 1) закріплення базових принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, планування діяльності бюджетної установи;
- 2) своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;
- 3) виявлення й ефективне використання внутрішнього господарських резервів;
- 4) контроль за наявністю та рухом як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їх цільовим призначенням та раціональним використанням [1, с. 28].

При формуванні облікової політики бюджетної установи 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 бюджетної установи є основою внутрішнього регламентування бухгалтерського обліку. У вітчизняній практиці облікова політика стає нормативно-довідковим документом у вигляді наказу про облікову політику.

Під час формування облікової політики бюджетної установи потрібно розділяти такі напрями як організація бухгалтерського обліку та методичні основи бухгалтерського обліку [8].

Отже, при формуванні облікової політики бюджетної установи в частині Наказу про облікову політику слід виокремлювати дві частини: організаційну та методичну з різною кількістю розділів.

Організаційна складова облікової політики регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі. Зокрема, формулюючи облікову політику необхідно враховувати такі положення: затвердження робочого плану рахунків та графіка документообігу; визначення питань щодо організації діловодства; складання номенклатури справ бухгалтерської служби; закріплення переліку осіб, які мають право підпису документів різних рівнів, переліку матеріально-відповідальних осіб та осіб, у роботі яких використовують бланки суворого обліку; визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії, комісії зі списання матеріальних цінностей тощо.

До методичної складової облікової політики бюджетної установи слід відносити принципи, методи й процедури процесу бухгалтерського обліку. Розглянемо детально їхню дієвість у межах облікової системи бюджетних установ.

Всі принципи вітчизняного бухгалтерського обліку визначено статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як «базові концепції, які кладуться в основу відображення в обліку і звітності господарської діяльності» суб'єкта господарювання [4]. Принцип автономності полягає у відокремленості фінансових і матеріальних ресурсів бюджетної установи як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників, працівників та інших організацій. Звідси випливає, що фінансово-майновий стан апарату управління бю-

джетної установи не може змінюватись за рахунок несанкціонованих змін активів установи. Тому зазначений принцип не тільки є умовою бухгалтерського обліку, а й забезпечує дотримання фінансової дисципліни та збереження засобів господарювання. Цей принцип частково підтверджено Бюджетним кодексом України (ст. 52) [2].

Принцип безперервності випливає з реальності подальшої діяльності бюджетної установи, якщо немає свідчень про протилежне, а також передумов для її ліквідації найближчим часом. Цей принцип є основою для включення до балансу статей необоротних активів та товарно-матеріальних цінностей за їхньою фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною (під час реалізації) активів та зобов'язань чи залишковою вартістю необоротних активів (коли йдеся про безкоштовну передачу в межах міністерства, відомства, управління) у разі ліквідації.

Принцип періодичності передбачає, що господарська діяльність бюджетної установи чи організації умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Щодо бюджетних установ, як й інших суб'єктів господарювання, головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються кварталами, місяцями.

Відповідно до принципу історичної собівартості бюджетні установи відображають свої активи за фактичною собівартістю. Цей принцип має бути визнаний як єдино правильний. Це зумовлене такими причинами:

1) оцінка господарських засобів базується виключно на інформації, що її містять первинні документи, згідно з якими за відповідний об'єкт оцінювання було виплачено чи має бути оплачено певну суму коштів;

2) відповідно до балансового рівняння факти господарської діяльності мають бути зареєстровані в обліку в момент їх здійснення, а отже, за тією вартісною оцінкою, за якою вони реально відбуваються;

3) за умови безперервності діяльності установи чи організації активи використовуються в поточній діяльності і забезпечують нормальне функціонування суб'єкта господарювання. Тому потреби в їх реалізації немає і питання оцінювання за ринковою вартістю відпадає як недоречне.

Однак попри всі наведені аргументи на користь зазначеного принципу його дія на практиці в певний момент припиняється. Це явище в бухгалтерському обліку не лише бюджетних установ, а й в усій обліковій практиці України відоме як дооцінювання. Оскільки в основу розглядуваного принципу покладено припущення про відносну стабільність грошової одиниці, використовуваної в обліку, можна стверджувати, що значні її коливання ставлять під сумнів реалізацію принципу собівартості.

Втім, штучне завищення первісної вартості як однієї сторони балансового рівняння – активів, так і другої – капіталу і зобов'язань, не тільки не поліпшує фінансового становища установ і організацій, але й призводить до деякої фальсифікації інформації про фінансовий стан установи [7].

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, по-перше, визначає момент здійснення трансакцій, а саме: доходи записуються тоді, коли вони нараховані, а не за умови наявності грошових коштів, а видатки – тоді, коли вони стались. При цьому грошові кошти можуть бути ще не сплачені. По-друге, цей принцип визначає вибір періоду для реєстрації видатків, тобто у звітному періоді відображаються видатки, які сприяли отриманню доходів звітного періоду. Стосовно першої частини потрібно зазначити, що методологічно облік видатків у бюджетних установах поділено на дві частини: облік касових видатків і облік фактичних видатків.

Часткова відповідність принципу нарахування спостерігається і в методиці обліку доходів: доходи за загальним фондом (раніше – бюджетне фінансування) є реальними в момент отримання коштів на реєстраційні, поточні рахунки, тоді як доходами спеціального фонду (позабюджетні надходження) вважаються насамперед нараховані суми до отримання [9]. Стосовно другої частини – відповідності доходів та витрат – слід зазначити, що рекомендації з розмежування та узгодження доходів і витрат враховані порядком складання кошторису доходів і видатків, а саме планом асигнувань, який є невід'ємною частиною кошторису.

Принцип повноти висвітлення є рекомендованим безпосередньо в частині фінансової звітності. Йдеться про інформаційну повноту стосовно фактичних та потенційних наслідків господарських операцій, тобто суцільне висвітлення господарської діяльності установ і організацій. Цей принцип реалізується:

- 1) у завершеності фінансової звітності бюджетних організацій;
- 2) у розшифруваннях до показників фінансової звітності.

Принцип єдиного грошового вимірювання передбачає, що національна грошова одиниця є головним вимірювачем у системі первинного та підсумкового обліку і єдиним на заключному етапі – під час складання звітності. Звідси випливає, що саме національна грошова одиниця є відповідною базою для оцінювання й аналізу в бухгалтерському обліку. Тобто, об'єктом бухгалтерського обліку стає, таким чином, вартісний, а не натуральний рух цінностей, що особливо важливо в обліку необоротних активів, запасів, матеріалів, медикаментів, продуктів харчування та інших товарно-матеріальних цінностей бюджетних установ.

Принцип обачності полягає в тому, що доходи враховуються тоді, коли можливість їх отримання стає досить реальною, а видатки – тоді, коли можливість їх здійснення є досить імовірною подією. Це виявляється, зокрема, в тому, що фактичні, чи «нараховані», видатки мають випереджувальний характер щодо касових видатків за такими кодами економічної класифікації видатків бюджету, як 1110 «заробітна плата», 1120 «нарахування на заробітну плату», 1160 «коплата комунальних послуг та енергоносіїв», 1342 «стипендії». Ще одним проявом дії даного принципу в системі обліку бюджетних установ є те, що на фактичні видатки відноситься вартість придбаних бюджетними установами й організаціями необоротних активів [10]. Отже, обачність дає змогу уникнути переоцінювання доходів та недооцінювання видатків. Завдяки цьому зменшується ризик управлінських рішень.

Принцип превалювання сутності над формою означає, що в бухгалтерському обліку можна відкинути незначні обставини, неодмінно врахувавши все істотне. Оскільки облік бюджетних установ є повністю регульованим з боку держави, вибір критерію визначення істотності є формальним і зводиться до додержання нормативів та обмежень, установлених відповідними інструктивними матеріалами.

Сутність принципу постійності полягає в незмінності облікової політики, а отже, і принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій. Зміни можливі лише за умов, передбачених відповідними положеннями, що регулюють діяльність бюджетних установ, а їхній вплив на методику обліку має бути розкритий у відповідних розшифруваннях і поясненнях.

Методом бухгалтерського обліку є система прийомів і способів, яка забезпечує повне, суцільне, безперервне, взаємопов'язане та об'єктивне відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що призначенні для отримання інформації для управління ними. Методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах містить велику кількість методів обліку активів, зобов'язань, доходів і видатків. Слід зазначити,

ІНШІ СФЕРИ ЕКОНОМІКИ

якщо вимоги та норми щодо певних об'єктів обліку чітко визначені законодавством, то в наказі про облікову політику немає необхідності їх дублювати. Але серед методів обліку є методи, застосування яких дозволено в різних варіантах, і бюджетна установа має право вибрати один (найоптимальніший), який і буде зазначений в наказі про облікову політику.

Під процедурами бухгалтерського обліку слід розуміти встановлений порядок дій з відбиття та обробки інформаційних потоків про фінансово-господарську дільність суб'єкта господарювання. При цьому йдеться не тільки про фіксування інформації в системі плану рахунків, а й про внутрішній порядок облікового циклу, який складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового. Кожний з етапів містить набір певних операцій (процедур). Так, на етапі первинного обліку здійснюється збирання, пошук інформації. Поточний облік характеризується такими процедурами, як класифікація, обробка, часткове узагальнення. І, нарешті, третій етап – підсумковий містить процедури повного узагальнення та зберігання інформації. Окрім того, усі названі етапи, безумовно, вимагають процедури фіксування інформації.

Наказ про облікову політику бюджетної установи розробляє та складає її головний бухгалтер, а затверджує керівник до кінця звітного року. Затверджений наказ набуває чинності з 1 січня нового календарного року.

Формуючи облікову політику бюджетної організації можна керуватись Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 27.6.2013р. № 635 [5], але за виключенням тих норм ведення обліку, які для бюджетних установ визначені на макрорівні та задекларовані відповідними інструкціями.

Підсумовуючи, можна сказати, що на основі раціонально розробленої облікової політики бюджетні установи зможуть сформувати достатньо ефективну систему бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, забезпечить прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливість аналізувати роботу установи, здійснювати і контролювати цільове використання засобів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що, в свою чергу, зумовить підвищення ефективності обліку й фінансово-господарської діяльності та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду.

Також треба зазначити, що серед низки проблем у формуванні облікової політики бюджетних установ виділяють відсутність систематизованої нормативно-методологічної бази регулювання.

Отже, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на відміну від чинного нормативного забезпечення, мають ураховувати вимоги міжнародних стандартів обліку для урядових організацій і передбачати варіантність, альтернативність вирішення певних облікових процесів. Тоді кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, зможе вибирати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів.

Висновки. У ході проведеного дослідження було визначено, що облікову політику бюджетної установи можна розглядати і як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, і як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих установою на підставі загальних правил і особливостей діяльності.

ІНШІ СФЕРИ ЕКОНОМІКИ

Формування облікової політики бюджетних установ слід розглядати як напрям підвищення ефективності їх функціонування.

Формування облікової політики є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади. Організаційна складова облікової політики бюджетної установи регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі. До методологічної складової облікової політики слід відносити все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку (принципи, методи й процедури). При здійсненні цього процесу потрібно чітко окреслити сферу дії облікової політики.

Коректно сформована облікова політика бюджетної установи, дає змогу керівництву аналізувати роботу установи, контролювати надходження доходів від обмінних операцій, приймати раціональні та своєчасні управлінські рішення.

Модернізація системи бухгалтерського обліку згідно Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки сприятиме уdosконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди, порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі, системи контролю за процесом виконання бюджету, інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 27 – 29.
2. *Бюджетний кодекс України* [Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами і доповненнями від 04.04.2013р. № 163-VII). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»* [Електронний ресурс] : стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
4. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями від 12.12.2012р. № 5463-17). – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України* [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. № 635. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid010244.html>
6. *Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки* [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>
7. Свірко С. В. Принципи бухгалтерського обліку як елементи облікової політики бюджетних організацій / С. В. Свірко // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. – Донецк, 2000. – Т. 2. – С. 364 – 377.
8. Хміль І.Р. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / І.Р.Хміль // Науковий вісник НЛТУ. – 2011. – №21. – С. 277 – 282.
9. Шубіна С. В. Облікова політика підприємства та проблеми її формування / С. В. Шубіна // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – Харків, 2007. – Вип. 2 (3). – С. 30 – 65.
10. Якименко Т. В. Оцінка необоротних активів і облікова політика бюджетних установ / Т. В. Якименко // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ, 2003. – Вип. 177, Т. 2. – С. 631 – 636.