

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ

Боярова О.А., Кузик Н.П.

Національний університет біоресурсів і природокористування України

У статті розглянуто поняття облікової політики, визначено її роль у діяльності бюджетних установ. Досліджено проблеми формування облікової політики бюджетними установами як інструмента подання якісної інформації. Розкрито методіку формування наказу про облікову політику після введення в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ключові слова: облікова політика, бюджетні установи, вимоги, суттєвість, положення, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми у загальному вигляді.

Під обліковою політикою підприємства розуміють обрану ним сукупність способів ведення бухгалтерського обліку. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності. Облікова політика бюджетної установи – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються бюджетною установою для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика в бюджетних установах базується на основних принципах бухгалтерського обліку, яких бюджетні установи повинні дотримуватися при веденні рахунків і складанні фінансової звітності. З огляду на те, що бюджетні установи відіграють значну роль в економіці країни, питання щодо одержання достовірної інформації про їх фінансовий стан, результати діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень є вкрай актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями дослідження сутності, порядку формування облікової політики, її основних принципів та методів присвячено праці таких учених: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.М. Коцупатрого, М.Ф. Огійчука, В.П. Пантелєєва, В.О. Шевчука, В.М. Жука, П.Л. Сука, Л.К. Сука та інших науковців. Однак сьогодні облікова політика бюджетних установ набуває нового значення, адже переглядаються та уточнюються вимоги чинного законодавства із врахуванням інтересів користувачів облікової інформації.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження теоретичних положень і розробка рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад формування облікової політики бюджетними установами з урахуванням вимог чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікова політика – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для складання та подання фінансової звітності. Результатом узагальнення облікової політики є відповідний наказ, який паралельно вирішує цілий комплекс питань організаційного характеру, а саме:

- 1) затвердження Графіка документообігу;
- 2) складання Плану проведення обов'язкових та позапланових інвентаризацій;
- 3) розподіл функціональних обов'язків працівників бухгалтерії, планово-фінансового відділу;
- 4) встановлення переліку посадових осіб, що мають право підписувати фінансові документи та

документи на відпуск матеріальних цінностей;

5) створення постійно діючих комісій (інвентаризаційної, тарифікаційної, з приймання в експлуатацію необоротних активів, списання матеріальних цінностей);

6) вибір форми бухгалтерського обліку;

7) терміни надання звітності до вищої установи;

8) окремі правила ведення обліку, що вирішуються головним розпорядником;

9) складання Робочого Плану рахунків з визначенням субрахунків та облікових груп в межах субрахунків для аналітичного обліку;

10) затвердження Положення про архів установи [5].

На формування облікової політики безумовно впливають вимоги законів, постанов, положень бухгалтерського обліку. Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки з 1 січня 2015 р. набувають чинності дев'ять Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), а саме:

- НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»;
- НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»;
- НП(С)БОДС 123 «Запаси»;
- НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»;
- НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»;
- НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»;
- НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»;
- НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»;
- НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції».

Назва НП(С)БОДС 125 говорить про те, що теоретичні аспекти формування облікової політики зазначені саме в даному положенні, яке визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в облікових оцінках, змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок.

Відповідно до п. 3 НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [4].

Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Відповідно до р. III НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» облікова

політика може змінюватися тільки у разі, якщо змінюються вимоги положення (статуту), вимоги органу, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору. На рис. 1 представлено чинники, які впливають на облікову політику бюджетних установ.

Облікова політика може бути змінена, як правило, на початку року. Змінювати облікову політику бюджетна установа може лише у виняткових випадках, передбачених НП(С)БОДС, і такі зміни мають бути обґрунтованими.

Головна мета облікової політики бюджетної установи – сформулювати наказ про облікову політику, що міститиме сталі методи та принципи обліку, які забезпечили б складання прозорої, достовірної фінансової звітності з дотриманням вимог НП(С)БОДС. Розпорядчий документ про облікову політику бюджетних установ має відображати інформацію щодо:

- одиниці аналітичного обліку запасів;
- порядку аналітичного обліку запасів, первинного обліку для відображення руху запасів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- строки корисного використання окремо для груп основних засобів та груп нематеріальних активів;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності бюджетних установ.

Під час формування наказу про облікову політику одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно, при цьому можуть враховуватися галузеві особливості діяльності бюджетної установи.

На сайті Міністерства фінансів України від 01.12.2014 р. представлено Проект методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, який включає:

- 1) розділи:
 - загальні положення;

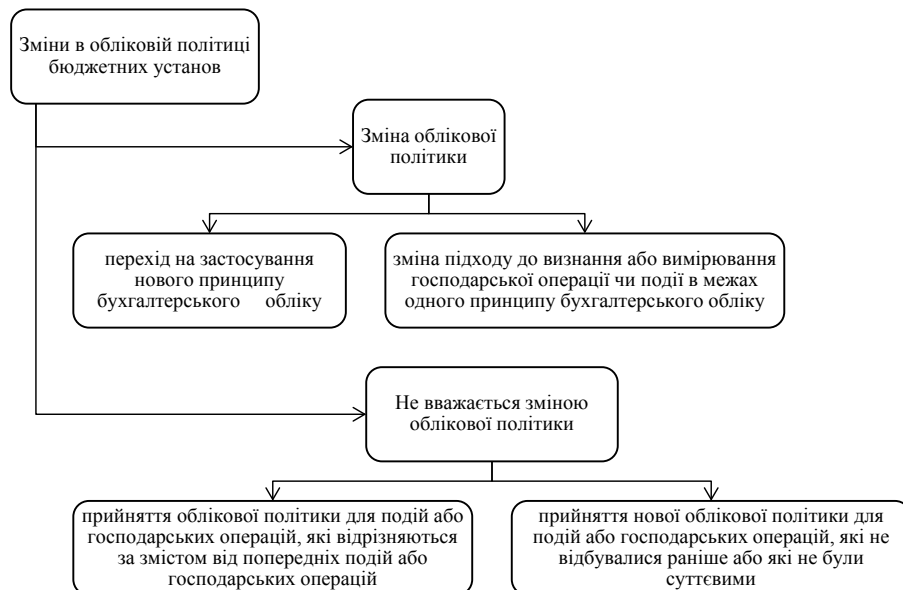


Рис. 1. Зміни в обліковій політиці бюджетних установ

- формування облікової політики;
 - зміна облікової політики;
- 2) додатки:
 - типові строки корисного використання груп основних засобів суб'єктів державного сектору;
 - типові строки корисного використання груп нематеріальних активів суб'єктів державного сектору [6].

Відповідно до Проекту методичних рекомендацій 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. Тому необхідно чітко визначитися зі змістом всіх складових наказу про облікову політику.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ представлено рахунки та субрахунки першого порядку. Норми п. 2. Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ зазначають, що бюджетні установи можуть вводити нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Виокремлення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків плану необхідно відобразити в наказі про облікову політику.

Відповідно до п. 3 р. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» одиницею бухгалтерського обліку запасів суб'єкт державного сектору може обрати або їх найменування, або однорідну групу (вид), про що необхідно зазначити в наказі про облікову політику [3].

Щодо оцінки запасів, то відповідно до п. 4 р. IV НП(С)БОДС 123 суб'єктом державного сектору обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), зокрема:

- 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. Метод ФІФО доцільно застосовувати у разі вибуття запасів для споживання у виробничому циклі.

Відповідно до п. 6–7 р. IV НП(С)БОДС 123 «Запаси» періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів може оцінюватися такими способами:

- 1) оцінка за щомісячною 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;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

У наказі про облікову політику необхідно чітко визначити доречний спосіб періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів.

Відповідно до п. 10 р. IV НП(С)БОДС 123 «Запаси» сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Однак доцільно було б суму транспортно-заготівельних витрат відображати на окремому субрахунку або аналітичному рахунку за окремими групами запасів, якщо вони пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів. Подібне узагальнення транспортно-заготівельних витрат представлено у п. 6 р. 2 Проекту методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору.

Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат визначено п. 10 р. IV НП(С)БОДС 123 «Запаси»:

- сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць;

- сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів [3].

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця й запасів, що надійшли за звітний місяць. Все це має бути чітко визначено в наказі про облікову політику, та дозволить проводити достовірну оцінку запасів.

На нашу думку, пропозиції, представлені у додатках 1 та 2 Проекту методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, які стосуються визначення типових строків корисного використання груп основних засобів та корисного використання груп нематеріальних активів суб'єктів державного сектору доцільно було б представити у відповідних НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

Відповідно до п. 4 р. IV НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» у наказі про облікову політику слід навести обґрунтування строків корисного використання груп основних засобів, якщо вони відрізняються від визначених методичними рекомендаціями щодо облікової політики [1].

Відповідно до п. 4 р. IV НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» у наказі про облікову політику слід навести обґрунтування строків корисного використання нематеріальних активів, якщо вони відрізняються від визначених методичними рекомендаціями щодо облікової політики [2].

Ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Об'єктами застосування суттєвості є: діяльність суб'єкта господарювання в цілому, окремі господарські операції та об'єкти обліку, статті фінансової звітності. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються суб'єктом держсектора, якщо такі критерії не передбачені іншими нормативно-правовими актами й запроваджуються виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Основними нормативними документами, які визначають кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації для госпрозрахункових підприємств є наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» та лист Міністерства фінансів України від 29.07.03 № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності». Для бюджетних установ сьогодні не визначено відповідних діючих нормативів.

Висновки. Наказ про облікову політику підприємства є результатом системної роботи керівника та відповідних фахівців бюджетної установи по його розробці та впровадженню. Формування облікової політики є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади. При здійсненні цього процесу потрібно чітко окреслити сферу дії облікової політики. У наказі про облікову політику доцільно включати лише елементи обліку, що мають постійний характер і передбачають кілька можливих варіантів застосування. З метою підвищення якості сформованого наказу про облікову політику, який без вагомих причин не може бути змінений, необхідно дотримуватись вимог діючих дев'яти Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набрали чинності з 01 січня 2015 року.

Список літератури:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 (в редакції наказу Міністерства фінансів № 1163 від 25.11.2014р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 (в редакції наказу Міністерства фінансів № 1163 від 25.11.2014 р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10/para4#n4>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 (в редакції наказу Міністерства фінансів № 1163 від 25.11.2014р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10/para4#n4>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629 (в редакції наказу Міністерства фінансів № 1163 від 25.11.2014 р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>

5. Облікова політика в бюджетних установах – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/14550112/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblikova_politika_byudzhetnih_ustanovah
6. Проект методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=405859

Боярова Е.А., Кузик Н.П.

Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ БЮДЖЕТНЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ

Аннотация

В статье рассмотрено понятие учетной политики, определена ее роль в действие-ответственности бюджетных учреждений. Исследованы проблемы формирования учетной политики бюджетными учреждениями в качестве инструмента представления качественной информации. Раскрыта методика формирования приказа об учетной политике после введения в действие Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе.

Ключевые слова: учетная политика, бюджетные учреждения, требования, сущность, положение, бухгалтерский учет.

Boyarova O.A., Kusik N. P.

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

PECULIARITIES OF FORMATION OF THE ACCOUNTING POLICY OF BUDGETARY INSTITUTIONS

Summary

The article considers the concept of accounting policies, defined its role in the action-responsibility of public institutions. Problems of formation of the accounting policy of budgetary institutions as a tool for presentation of qualitative information. Disclosed methods of forming the order of the accounting policies after the introduction of the National regulations (standards) of accounting in the public sector.

Keywords: accounting policies, budgetary institutions, requirements, significant news, regulations, accounting.