

*Г. Ю. Аніщенко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту Уманського національного університету
садівництва, м. Умань*

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

*Н. У. Anishchenko,
Ph.D., assistant professor of accounting and auditing, Uman National University of Horticulture,
Uman*

THE PRACTICAL ASPECTS OF THE FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES OF THE BUDGETARY ORGANIZATION

В статті розглянуто аспекти формування елементів облікової політики для бюджетних установ з врахуванням їх нормативно-правового забезпечення. Запропоновано положення, які доцільно висвітлити при розробці наказу про облікову політику з врахуванням специфіки господарської діяльності бюджетних установ.

The aspects of the accounting policies elements of budgetary institutions with regard to their legal provisionary considered in the article. The provisions necessary to highlight the development of order for the accounting policy with regard to the specific business budget institutions are suggested.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерська служба, організація обліку, наказ, державний сектор.

Keywords: accounting policies, accounting department, organization registration, decree the public sector.

Постановка проблеми. Велика кількість організацій та установ в Україні виконують різні функції, які не пов'язані з комерційною діяльністю, більшу частину яких становлять установи, створені органами державної влади України або органами місцевого самоврядування. Вони повністю або частково утримуються за рахунок коштів державних та місцевих бюджетів. Обслуговування державного бюджету неможливе без належної організації бухгалтерського обліку. Особливості будови облікової системи бюджетних установ визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні [1], відповідними інструкціями та нормативними документами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. В останні роки особливої актуальності набуло питання доцільності запровадження облікової політики, яка б відображала специфіку побудови системи бухгалтерського обліку для бюджетних установ та регламентувала формування їх облікової інформації. Таке беззаперечне право зафіксовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [3]. Довгі роки вважалось, що термін «облікова політика» не є характерним для бюджетного обліку, оскільки правила здійснення облікового процесу для більшості ділянок роботи бухгалтерії є чітко визначеними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні проблеми модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі активно обговорюється у працях експертів та фахівців Л. Гізатуліної, Т. Єфіменко, Н. Сушко, Т. Піднебесної, Ю. Циганюка та інших, однак окремі аспекти формування облікової політики саме для бюджетних організацій залишаються дискусійними. Також потребують з'ясування питання, які пов'язані з практичною реалізацією права юридичних осіб бюджетної системи на власну облікову політику та можливість подальшого впливу цього положення на формування облікових даних в межах інтегрованих звітних вертикалей (відомства, галузі тощо).

Постановка завдання. Мета статті полягає у вивченні порядку формування положень облікової політики та проблем, що виникають при регулюванні організації обліку з врахуванням особливостей функціонування окремих бюджетних установ. Для дослідження поставленого завдання використовувались наступні методи досліджень: монографічний, системного аналізу, порівняння та узагальнення, що у поєднанні з

абстрактно-логічним підходом дозволяє обґрунтувати конкретні пропозиції щодо розробки положень облікової політики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Впродовж тривалого часу вважалось, що усі ділянки обліку господарської діяльності бюджетних установ є чітко визначеними. Для цього затверджено значну кількість нормативних документів. Дійсно жоден вид обліку немає стільки рівнів законодавчого регулювання як бюджетний. В цілому система нормативного регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких об'єднує окрему групу нормативних документів обов'язкових до виконання:

– перший рівень – нормативно-правові акти вищої юридичної сили, які регулюють бюджетні правовідносини (Бюджетний кодекс України [1], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [3], Закон України «Про Державний бюджет України» та інші);

– другий рівень – нормативно-правові акти, прийняті на підставі Бюджетного кодексу України та на виконання його положень (постанови Кабінету Міністрів України);

– третій рівень – нормативно-правові акти, прийняті на основі Бюджетного кодексу України і нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України (накази Державної казначейської служби України та інших органів виконавчої влади);

– четвертий рівень – рішення органів АР Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування.

– п'ятий рівень – рішення керівництва конкретної бюджетної установи.

Лише останній (п'ятий) рівень організації бухгалтерського обліку – стосується рішень, що приймаються керівництвом підприємства на підставі попередніх чотирьох пакетів документів нормативно-правового забезпечення.

Головна умова облікової системи в бюджетних організаціях – це чітке дотримання усіма учасниками бюджетного процесу єдиних принципів у формуванні та систематизації облікової інформації для прийняття рішень її користувачами (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 з оголошенням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [5] визначено основні напрями удосконалення бюджетного обліку з врахуванням міжнародних стандартів (МСБОДС) IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Нині питання затвердження облікової політики для суб'єктів бюджетної сфери набуло нового звучання у зв'язку з відстроченням очікуваного переходу на національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі з 01.01.2013р. на 01.01.2015р.

Незважаючи на численні проблеми у бухгалтерській теорії та практиці очевидно є необхідність систематизації, вивчення особливостей формування облікової політики бюджетних організацій, оскільки вони, як і інші суб'єкти при організації та веденні обліку дотримуються норм Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [3].

Нормами 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 [2]. Чинний Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» тлумачить даний термін як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Оскільки облікова політика повинна розроблятися на кожному підприємстві, то й бюджетні установи не повинні бути виключенням із загальних правил. Поряд з цим варто зауважити на певні особливості розробки положень облікової політики. Керівництво бюджетної установи не може обирати ті норми, які перебувають під чітким керівництвом Державної казначейської служби України або відомчим підпорядкуванням – це питання методології, методики, технічного забезпечення ведення обліку. Роль керівника та головного бухгалтера бюджетної установи полягає у забезпеченні ведення бухгалтерського обліку діяльності самої бюджетної установи. При цьому за керівництвом конкретної установи зберігається вибір окремих альтернатив з питань обліку лише щодо організаційної частини: оптимізація чисельності та структури бухгалтерської служби, встановлення інформаційних зв'язків бухгалтерії з внутрішніми та зовнішніми користувачами інформації, забезпечення захисту інформації, вирішення питань матеріального та технічного забезпечення праці облікових працівників, організація контролю за виконанням працівниками своїх функцій, ведення архіву, документообігу.

В окремих установах «облікова політика» ототожнюється з визначенням організаційних аспектів побудови системи обліку. Досить часто відповідного розпорядчого документу для затвердження облікової політики взагалі не розробляють. Його заміняє Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [6]. На нашу думку, такий підхід є помилковим, оскільки мета розробки облікової політики, навіть для бюджетних організацій, полягає не лише у закріпленні завдань, функцій бухгалтерії, переліку прав та обов'язків, якими користується структурний підрозділ тощо, а у визначенні внутрішніх правил ведення обліку, які не знайшли свого відображення у нормативних документах і стосуються виключно тих положень, які забезпечують достовірне відображення господарських операцій в обліку та звітності. Такий підхід, з одного боку, забезпечить реалізацію принципу єдності при узагальненні показників у межах окремої бюджетної галузі, а з іншого є передумовою для напрацювання внутрішніх систем і заходів нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку та облікової політики бюджетних установ.

Формуючи облікову політику бюджетної організації головний бухгалтер має врахувати такі положення: затвердження робочого плану рахунків (до рахунків третього порядку, а при потребі – четвертого) та графіку документообігу; визначення питань, що є суміжними з Інструкцією з діловодства в частині документування управлінської інформації; складання номенклатури справ бухгалтерської служби; закріплення переліку осіб, які мають право підпису документів різних рівнів, переліку матеріально-відповідальних осіб та осіб, діяльність яких пов'язана зі збереженням, обробкою та відпуском матеріальних цінностей; осіб, в роботі яких використовують бланки суворого обліку; визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії, комісії зі списання матеріальних цінностей. Прикладом для наслідування можуть стати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвержені наказом Міністерства фінансів України від 27.6.2013р. № 635 [4], але за виключенням тих норм ведення обліку, які для бюджетних установ визначені на макрорівні та задекларовані відповідними інструкціями.

Вважаємо, що розгляд вказаних положень має важливе значення на побудову системи бухгалтерського обліку бюджетної установи, оскільки вони впливають на якість облікового процесу. Разом з тим вони не створюють суттєвого впливу на формування змісту облікових записів чи вартісних показників. Саме це має особливе значення, якщо врахувати вимогу порівнянності звітних даних при узагальненні їх у бюджети, об'єднані звіти та баланси в межах сукупності подібних бюджетних установ, інтегрованих єдиною вертикаллю.

Вважаємо, що до моменту набрання чинності національних положень (стандартів) обліку в державному секторі розроблені в бюджетних установах накази «Про облікову політику» обов'язково мають проходити експертизу відповідних розпорядчих документів у вище стоячих організаціях (міністерствах, відомствах, місцевих органах влади) на факт відповідності внутрішньовідомчим обліковим нормам.

Висновки з даного дослідження. Отже, регулювання організації бюджетного обліку в Україні визначено на макрорівні. У той же час визначення правил організації та ведення обліку, які мають вплив на формування звітної інформації конкретної бюджетної установи обов'язково повинно бути закріплено внутрішнім положенням (наказом) «Про затвердження облікової політики» та максимально відображати специфіку її господарської діяльності.

Література

1. 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>
2. 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
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI). — режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. 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://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>
5. 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>
6. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011р. № 59 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). — режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>

References

1. The official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Budget Code of Ukraine”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 10 September 2013).
2. The official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (2012), “International Accounting Standard 8 (IAS 8) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”, available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (Accessed 12 September 2013).
3. The official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 11 September 2013).
4. The site of Debet-Kredyt (2013), The Order of the Ministry of Finance of Ukraine “Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsij schodo oblikovoi politykypidpriemstva ta vnesennia zmin do deiakykh nakaziv Ministerstva finansiv Ukrainy”, available at: <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html> (Accessed 14 September 2013).
5. The official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (2007), The Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of the Strategy to modernize the accounting system in the public sector for 2007-2015”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF> (Accessed 10 September 2013).

6. The official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (2011), The Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of accounting service of the budget entity”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF> (Accessed 10 September 2013).

Стаття надійшла до редакції 16.09.2013 р.