

Олена Кравченко

(Суми, Україна)

ЕКОНОМІКА

(Облік та аудит)

ФОРМУВАННЯ ТА ЗМІНИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Облікова політика є запорукою дієвої та раціональної організації бухгалтерського обліку. Крім того в умовах впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору вона повинна стати незамінним інструментом ефективного функціонування кожної бюджетної установи.

Питання побудови облікового процесу та формування облікової політики установ бюджетної сфери досліджувалися в роботах багатьох вчених, зокрема: Атамаса П.Й., Вериги Ю. А., Джоги Р.Г., Свірко С.В. та ін. Проте, зміни, що відбулись в нормативному полі, зростаюча складність умов господарювання, об'єктивно передбачають необхідність пошуку і формування різних варіантів ведення обліку в бюджетних установах, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку.

Враховуючи це, законодавчі, теоретичні, методичні та організаційні питання облікової політики організацій державного сектору в даний час залишаються актуальними і потребують дослідження.

Цим визначається необхідність вивчення діючого нормативно-правового регулювання облікової політики, обґрунтування і розробки пропозицій щодо вдосконалення нормативних правових актів, що регламентують облікову політику, дослідження практики формування облікової політики, аналізу її елементів з метою урахування факторів і умов роботи економічного суб'єкта.

В цілому система бухгалтерського обліку самостійно моделюється

суб'єктом господарювання за допомогою облікової політики, виходячи з єдиних правових, методичних основ та конкретних умов функціонування і специфіки діяльності. Вона дозволяє сформувати систему бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, проаналізувати і змоделювати обліковий процес, закріпивши оптимальні способи ведення бухгалтерського обліку, які поєднуються зі стратегією розвитку організації.

До введення в дію НП(С)БОДС питання облікової політики бюджетних установ визначалось державою через встановлення єдиних правових та методичних основ за умов відсутності певного альтернативного вибору способів ведення обліку. Ця ситуація кардинально змінилась з 2015 року у зв'язку з введенням в дію нових нормативних активів щодо ведення обліку в напрямку зростання ролі в даному процесі самих установ.

НП(С)БОДС передбачені спеціальні вимоги до складання облікової політики бюджетних установ. Формуючи облікову політику, бюджетна установа має вибрати такі принципи, методи і процедури обліку, які дозволять достовірно показати події (операції) в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, відобразити результати діяльності. При формуванні облікової політики бюджетним установам необхідно керуватися діючими НП(С)БОДС, а також додатково розробленими Методичними рекомендаціями.

Зокрема, НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» зазначає, що облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, 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 [1].

Серед основних елементів облікової політики можна виділити:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки;

- форми первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також форми внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань організації;
- правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями.

Перелічені елементи дозволять ефективно відображати в системі бухгалтерського обліку господарські операції установи та приймати необхідні управлінські рішення.

Процес формування облікової політики повинен включати наступні етапи:

- підготовчий – передбачає проведення аналізу умов функціонування установи, її організаційної структури, аналіз фактичного стану системи обліку та внутрішнього контролю, визначення мети та основних завдань облікової політики;
- поточний – визначення аспектів облікової політики та розробка необхідної робочої документації, розробка проекту облікової політики; встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку, що забезпечить якісне планування кошторису установи та складання фінансової звітності;
- контрольний – розв'язання проблем, що виникли під час впровадження облікової політики, коригування за необхідності, контроль за процесом дотримання облікової політики. Оскільки своєчасне виявлення порушень та зловживань дозволить завчасно їх уникнути, а також попередити повторення таких фактів у майбутньому, що підвищить ефективність бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

З метою зниження можливих бухгалтерських ризиків при розробці облікової політики необхідно вибрати оптимальне поєднання факторів її формування, опосередковуючи способи ведення бухгалтерського обліку, методи оцінки його об'єктів, елементи, які затверджуються облікової

політикою, та інші компоненти, що становлять її зміст. При цьому спочатку слід враховувати всі суттєві фактори, що обумовлюють варіативність облікової політики: сферу та вид діяльності, структуру управління, специфіку об'єктів обліку, рівень автоматизації, кваліфікацію персоналу, фінансову стратегію установи тощо.

Основні підходи до облікової політики визначено НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» з формуванням розпорядчого акту, у якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які має застосовувати суб'єкт держсектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку та процедур до такого розпорядчого акта включати недоцільно [1].

Більш конкретні вимоги до облікової політики і складання відповідного розпорядчого документа наведено в Методичних рекомендаціях, а саме конкретизовано, що розпорядчий документ повинен включати інформацію про: 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); строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів; періодичність нарахування амортизації; кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку [2].

Проте, вважаємо, що додатково в методичній частині необхідно розкриття інформації щодо кількісних критеріїв та якісних ознак суттєвості інформації про господарські операції, подій та статей фінансової звітності (визначаються суб'єктом держсектора самостійно, 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). Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення.

Також слід визначити порядок обліку основних об'єктів бухгалтерського обліку: зобов'язань, власного капіталу, доходів та видатків в розрізі загального та спеціального фондів (перелік джерел отримання коштів, методи оцінки та обліку, механізм здійснення видатків, статті витрат, розподіл та ін.), результатів діяльності (методика визначення фінансового результату у розрізі фондів).

Кожна установа після відповідного ретельного аналізу впливу факторів на побудову бухгалтерського обліку здійснює вибір найбільш оптимального варіанту. Критерієм вибору при цьому є виконання вимог своєчасності, достовірності, прозорості, високої якості облікової інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Чинним принципом послідовності передбачено постійне застосування обраної облікової політики [3]. 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 [1].

НП(С)БОДС 125 встановлює можливість зміни облікової політики, 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.

Передбачено можливість зміни облікової політики у випадках:

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

Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності здійснюється через коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року або шляхом повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

В міжнародній практиці застосовують такі підходи до коригування облікової політики:

- перспективний – передбачає, що зміна показників в зв'язку з зміною облікової політики організації, здійснюється на початку або протягом року, з якого впроваджуються нові способи обліку. при цьому немає необхідності в перерахунку попередніх фінансових звітів і не потрібно перераховувати сумарний ефект від змін в обліковій політиці у звіті про прибутки і збитки за поточний період. Зміна облікової політики впливає тільки на фінансову звітність поточного або майбутніх звітних періодів
- ретроспективний – передбачає, що зміна показників, викликана зміною облікової політики, здійснюється шляхом коригування вхідних залишків у звітності. При цьому необхідно коригування всіх вхідних сальдо за попередні звітні періоди по кожному компоненту капіталу, а також зведених показників за попередні звітні періоди. В результаті звітні дані повинні бути представлені таким чином, як якщо б нова облікова політика застосовувалася завжди.

Національними стандартами для вітчизняних суб'єктів господарювання передбачені суттєві відмінності при відображенні в обліку наслідків зміни облікової політики та облікової оцінки. При зміні облікової політики операції відображаються в обліку ретроспективно, а при зміні облікової оцінки – перспективно. Зміни в обліковій політиці застосовуються, як правило, з початку наступного звітного року, а зміни в обліковій оцінці діють з будь-якої дати. Застосування нової облікової політики з початку наступного року є більш зручним: ретроспективно відображати операції доречніше за повні

звітні періоди, що дорівнюють календарному року.

Здійснена зміна облікової політики має бути обґрунтована і розкрита у примітках до фінансової звітності. При цьому зміною облікової політики не є: прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій, або які не відбувалися раніше чи не були суттєвими.

Тобто, усім подіям (операціям), які будуть новими для установи, для встановлення облікової політики необхідно дати попередньо облікову оцінку, а оскільки вона може змінитися, то необхідно застосувати інші методи і процедури. Якщо облікова політика змінюється, то не варто коригувати прибуток і повторно надавати інформацію про попередні звітні періоди для порівняння. Зміни облікових оцінок впливають тільки на майбутнє і не стосуються минулого. 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.

Отже, в умовах реформування бухгалтерського обліку установ державного сектору облікова політика є невід'ємним інструментом ефективного господарювання, який регулює і спрямовує потоки облікової інформації, дозволяючи керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати і контролювати цільове використання коштів

Література:

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору № 11 від 23.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461524/>
2. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.

3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.07.1999. № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

відомості про авторів:

Кравченко Олена Володимирівна

Адреса: – 40022 м. Суми, провул. Халтуріна, 6, кв. 57

Телефон: моб. 380669362517

E –mail yudil@yandex.ru

Організація: Державний Вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи»

Посада: доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Науковий ступінь: к.е.н.

Вчене звання: доцент