

РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Пігош В.А., аспірант

Мукачівський технологічний інститут

В статье исследуются особенности формирования учетной политики бюджетных учреждений как главного инструмента в обеспечении непрерывности и планомерности их деятельности. Автор обосновывает потребность в определении целого ряда факторов влияния на выбор определенного конечного варианта учетной политики бюджетных учреждений за каждым ее элементом.

The peculiarities of the formation of accounting policy of budget institutions as the main tool in providing of persistence and balanced development of their activities are researched in the article. The author substantiates the need in determination the wide range of influence factor on the choice of certain ending variant of accounting policy of budget institutions according to each of its elements.

Важливою складовою організацій бухгалтерського обліку бюджетних установ виступає її організація, яка є головною запорукою сталості діяльності облікових служб та ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку в цілому. До базових складових первинної організації облікового процесу бюджетних установ слід віднести такий напрям організаційних процедур, як формування облікової політики.

За радянських часів умовним прототипом зазначених дій було вироблення плану організації бухгалтерського обліку бюджетних установ. Утім, оскільки організація вітчизняного бухгалтерського обліку не була регламентована такою самою мірою, як об'єкт її вивчення та опрацювання – бухгалтерський облік, поданий план мав загальну форму, а його зміст – рекомендаційний характер.

Розпочаті в останньому десятиріччі минулого сторіччя кроки щодо гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку зі світовою обліковою практикою привели до перегляду найважливіших моментів як облікової методики, так і методики організації бухгалтерського обліку. Йдеться про появу у вітчизняній обліковій термінології такого поняття, як “облікова політика”, та наступну його адаптацію в межах практичної діяльності. Відносно першоджерела даного термінологічного поповнення - Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 1 “Розкриття облікової політики”, похідна за своїм тлумаченням не має суттєвих відмінностей. Так, відповідно до МСБО № 1 “облікова політика охоплює принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів” [1, с. 65].

Вітчизняний варіант, викладений у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, визначає облікову політику як “сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання звітності” [2]. Однак різниця все-таки існує, і це стає зрозумілим при вивченні механізмів реалізації облікової політики, які подані у спеціальній літературі з питань теорії бухгалтерського обліку та його організації.

На практиці засобом формалізації облікової політики став такий вид нормативно-довідкового документа, як наказ про облікову політику. Вітчизняна облікова школа виокремлює три основні позиції щодо складових та змістового навантаження наказу про облікову політику.

Так, автори Кужельний М.В., Лінник В.Г. поділяють наказ про облікову політику на наступні розділи та їх складові [3]:

- Методичні принципи побудови бухгалтерського обліку (Порядок оцінювання нематеріальних активів, строк їхньої служби, варіант нарахування зносу, нарахування амортизації на основні засоби; Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, методи оцінювання та обліку виробничих запасів; Порядок розподілу прибутку та види створюваних резервів);

- Техніка ведення бухгалтерського обліку (Робочий план рахунків; Форма обліку на підприємстві; Графік документообороту; Форми бухгалтерських документів (за відсутності стандартних форм); Організація та порядок проведення інвентаризації, внутрішнього контролю);

- Організація роботи бухгалтерської служби (Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку; Порядок призначення і звільнення головного бухгалтера; відносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом господарських підрозділів).

Автор Завгородній В.П. зазначає, що наказ про облікову політику містить наступну інформацію [4]:

- Загальні положення (Організаційно-правова форма підприємства; Форма власності підприємства; Рівень централізації структурної побудови підприємства; Участь у спільній діяльності; Голо-

вний вид діяльності; Інші види діяльності; Види фінансової, операційної, звичайної та інвестиційної діяльності; Наявність пілг з оподаткування; Обсяги діяльності та середньооблікова чисельність працюючих);

- Облікова політика на підприємстві (Суб'єкти, на які покладено ведення бухгалтерського обліку; Фінансово-господарська діяльність підприємства; Форма ведення бухгалтерського обліку; Робочий план рахунків бухгалтерського обліку; Технологія обробки облікової інформації; Графік документообороту на підприємстві; Графік проведення інвентаризації; Система ведення внутрішньовиробничого контролю; Рівень відкриття внутрішньої інформації та графік надання її працівникам підприємства; Форми первинних документів; Методи і форма бухгалтерського обліку необоротних активів; Методи нарахування амортизації; Методи бухгалтерського обліку запасів та їх списання; Оцінювання товарно-матеріальних цінностей; Метод обліку витрат і калькулювання продукції, робіт, послуг; Порядок утворення та види фондів і резервів).

Автор Пушкар М.С. у Наказі про облікову політику виділяє такі складові [5]:

- Методика бухгалтерського обліку (Критерії розмежування між основними засобами та малоцінними і швидкозношуваними предметами; Розробка норм амортизації та порядок нарахування амортизації і зносу основних засобів; Вибір способу погашення вартості малоцінних і швидкозношуваних предметів; Порядок фінансування ремонтів основних засобів; Порядок контролю за витрачанням матеріалів у виробництві; Порядок ведення обліку транспортних витрат та їх включення у вартість матеріалів; Способи оцінки матеріалів і відходів; Способи контролю відпрацьованого часу, системи і форми оплати праці; Розробка інструкцій з обліку витрат на виробництво; Порядок розподілу непрямих витрат і включення їх у собівартість продукції; Визначення та оцінка браку у виробництві, незавершеного виробництва; Способи оцінки готової продукції; Способи включення у собівартість витрат майбутніх періодів; Метод визначення виручки від реалізації; Порядок утворення і використання фондів спеціального призначення; Інші види робіт, що вимагають вибору відповідного варіанту обліку, розподілу, списання);

- Техніка бухгалтерського обліку (План рахунків; Форма бухгалтерського обліку; Технологія обробки даних; Організація внутрішнього контролю; Технологія складання звітності; Підготовчі роботи до складання звітності; Порядок проведення інвентаризації; Інші види робіт);

- Організація бухгалтерського обліку (Положення про бухгалтерську службу; Положення про головного бухгалтера; Посадові інструкції виконавців; Схеми документообороту; Організаційне, правове, методичне забезпечення бухгалтерського служби; Технічне забезпечення; Наукова організація праці; Інші види робіт з організації обліку).

Автори Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. у Наказ про облікову політику включають наступні позиції [6]:

- Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку (Оцінка запасів, незакінченого виробництва, готової продукції; Методи амортизації основних засобів; Методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; Інші способи, що відповідають вимогам суттєвості; Визначення доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; Варіанти ведення обліку витрат виробництва);

- Організація роботи облікового апарату, Технічна організація обліку, Організація бухгалтерського обліку (Форма організації бухгалтерського обліку; Форма ведення бухгалтерського обліку; Розроблення системи і форм управлінського обліку, звітності, контролю; Затвердження правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку; Обов'язки головного бухгалтера).

Переважає більшість вчених вважають за необхідне при формуванні облікової політики виділяти методологічну або методичну та організаційну умовно-загальні частини, при цьому кількість розділів коливається від трьох до чотирьох. Закономірним є питання про доречність виділення напряму організації бухгалтерського обліку, оскільки у визначенні облікової політики, що наводилось вище, зазначений термін не згадується. У контексті цього, слід згадати що бухгалтерський облік з погляду технології складається з первинного, поточного та підсумкового етапів. Очевидним є те, що проходження облікової інформації від етапу первинного обліку до підсумкового і кінцеве формування якісної інформації на виході із системи неможливе без визначення кола організаційних заходів, щодо даної системи – бухгалтерського обліку. Правильність такої позиції підтверджує і дослівний переклад поняття “облікова політика”, що визначається як послідовна система завдань, цілей бухгалтерського обліку та засобів їх досягнення.

Мета статті полягає у розробці методологічних підходів до формування облікової політики та визначення її ролі в організації облікового процесу. Досягнення мети передбачає вирішення наступних завдань:

- доцільність внесення до наказу про облікову політику загальної інформації про суб'єкт господарювання;
- визначення необхідності формування змістової частини за розділами в цілому та кількості розділів зокрема;
- порядок розміщення розділів в наказі про облікову політику.

При виробленні позиції стосовно першого завдання, слід згадати, що до принципів складання текстової частини будь-якого ділового документа входить серед інших стислість, точність, логічність та повнота [7, с.14]. Іншими словами, документ має бути інформаційно економічним — містити оптимальний обсяг корисної інформації щодо об'єкта висвітлення. Необхідно зазначити, що характеристика загальногосподарської діяльності суб'єкта господарювання, безумовно, належить до такого інформаційного поля, оскільки врешті-решт головне завдання системи бухгалтерського обліку полягає у відображенні результатів господарювання. З огляду на це позиція щодо включення зазначених даних до наказу про облікову політику є правомірною. Однак, у цьому разі втрачається узагальнюючий принцип діловодства — принцип оптимальності, а саме: зазначена інформація лежить в основі статутних документів і повторно її висвітлення у згаданому вище нормативному документі є прямим дублюванням. Зважаючи на це, внесення до змістового складу наказу про облікову політику даної інформації слід вважати більш ірраціональним, аніж обгрунтованим.

Питання механізму формування інформації, поданої у наказі про облікову політику, має бути вирішене з погляду можливості оптимального сприйняття її споживачем. Відповідно до цього будь-яка різноманітна інформація придатна до опанування за умови логічності її внутрішньої структури. Таку логічність забезпечує класифікація інформації, яка, у свою чергу є “системою супідрядних понять будь-якої галузі знань чи діяльності людини, що використовується як засіб для встановлення зв'язків між цими поняттями чи класами об'єктів”. Класифікація в даному разі покликана виокремити оптимальну кількість угруповань (умовно розділів) за відповідними класифікаційними напрямками та ознаками. Такими складовими даного інформаційного поля повинні бути [8, с. 143]:

- організація бухгалтерського обліку;
- методичні основи бухгалтерського обліку.

Стосовно питання про порядок розміщення розділів, автор наголошує на первісності організаційного моменту перед методичним. Частково це пояснюється стилістичними вимогами, що висуваються до складання нормативних документів у вітчизняному діловодстві. Втім така позиція набуває більшої ваги при розгляді даного питання з погляду логіки механізму відтворення будь-якого процесу, оскільки умовою реалізації очікуваних позитивних кінцевих його результатів є формула: організація процесу – відтворення процесу.

Варто звернути увагу на те, що переважна більшість матеріалів та публікацій щодо облікової політики стосуються господарської діяльності підприємств і організацій. Вивчення цього питання щодо такої специфічної підсистеми бухгалтерського обліку, якою є бухгалтерський облік бюджетних установ, свідчить про повну відсутність будь-яких комплексних системних напрацювань. Водночас потреба і необхідність розроблення методики формування облікової політики бюджетних установ, без сумніву, існує.

Для вироблення підходів до визначення сфери дії облікової політики необхідно виокремити основні чинники, які впливають на той чи інший варіант вибору. До них слід віднести:

- рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення даної бюджетної установи (державний або місцевий бюджет);
- рівень бюджетної установи як розпорядника коштів, що закріплений за ним (головний розпорядник коштів, розпорядник коштів 1-го рівня, розпорядник коштів 2-го рівня);
- галузева належність бюджетної установи, що визначає специфіку її діяльності та особливості облікового процесу і його організації (освіта, наука, культура, охорона здоров'я, державне управління тощо);
- рівень фінансово-матеріального забезпечення бюджетної установи (наявність різноманітних засобів технічного забезпечення);
- кількість персоналу, що працює в установі;
- обсяги діяльності бюджетної установи та, відповідно, споживання запасів (асортимент та обсяг запасів);
- обсяги та види діяльності;
- ступінь автоматизації облікового процесу тощо.

Наказ про облікову політику в частині методичних основ може мати розширену структуру у вигляді переліку основних моментів того чи іншого напрямку бухгалтерського обліку чи набути вигляду переліку альтернативних методів та процедур за відповідними напрямами обліку. Осмислення такої двоваріантності веде до висновку про можливе поєднання позитивних сторін обох варіантів з метою усунення, з одного боку, зайвої деталізації методичної частини у формі простого дублювання нормативних документів, з іншого боку, її звуження до кількох пунктів, оскільки лівова частка методичних прийомів та процедур чітко однозначно регламентується існуючими інструктивними матеріалами. Такий підхід має бути реалізований у вигляді стрункої системи основоположних методологічних моментів у розрізі відповідних напрямів бухгалтерського обліку. Відповідно до цього можливі наступні позиції при відображенні у наказі про облікову політику бюджетних установ:

1. Організація бухгалтерського обліку:

- Форма організації бухгалтерського обліку.
- Форма організаційної побудови бухгалтерської служби.
- Форма організації структури апарату бухгалтерії.
- Діюча нормативна база бухгалтерського обліку даної бюджетної установи.
- Права і обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (у додатках посадові інструкції).
- Форма бухгалтерського обліку (у додатках примірники форм облікових реєстрів).
- Форми первинних документів (у додатках зразки форм заповнені відповідно до вимог нормативних документів).
- Форми звітності (у додатках зразки форм бухгалтерської звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення).
- Робочий план рахунків (у додатках таблиця рахунків бухгалтерського обліку прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності).
- Графік документообороту по даній установі (у додатках зведені графіки руху документів сформовані за напрямами бухгалтерського обліку).
- Графік складання та подання звітності (у додатках графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку з зазначенням відповідальних осіб).
- Порядок ведення архіву установи.
- Перелік працівників, що мають право підпису носіїв облікової інформації (у додатках список осіб із зіставленням зразків підписів зазначених осіб).
- Перелік працівників, що мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (у додатках список осіб із зіставленням зразків підписів зазначених осіб).
- Перелік осіб відповідальних за організацію технічного та ергономічного забезпечення облікового процесу.
- Перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення.
- План заходів щодо проведення інвентаризації (у додатках склад комісії, графік проведення інвентаризації по установі).

2. Методичні основи бухгалтерського обліку:

- Облік доходів загального фонду (вказується перелік джерел, у розрізі яких здійснюється отримання коштів до загального фонду, визначаються субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до загального фонду, метод обліку доходів).
- Облік доходів спеціального фонду (вказується перелік джерел, у розрізі яких здійснюється отримання коштів до спеціального фонду, визначаються субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до спеціального фонду, порядок утворення фондів за рахунок коштів спеціального фонду, метод обліку доходів).
- Облік видатків (механізм здійснення і визначення видатків, адміністративні та нормативні обмеження, забезпечення реалізації принципу цільового призначення фінансового забезпечення інструментами бухгалтерського обліку, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття).

- Облік грошових коштів на рахунках (визначаються грошові рахунки в установах банків чи/та органах казначейства із зазначенням їх номерів, кількості меморіальних ордерів щодо руху безготівкових грошових потоків).
- Облік касових операцій (порядок обліку готівкових коштів у розрізі загального та спеціального фондів, особливості ведення касової книги щодо джерел покриття видатків, терміни звітування підзвітних осіб у межах установлених норм часу та адміністративна відповідальність за порушення цих норм тощо).
- Облік необоротних активів (ідентифікація видів необоротних активів щодо вартісної оцінки, яка застосовується установою в межах установлених нормативною базою, види оцінок необоротних активів, перелік видатків, що входять до первісної вартості необоротних активів, порядок переоцінки необоротних активів, порядок обліку видатків на утримання необоротних матеріальних активів, порядок та умови списання необоротних активів).
- Облік запасів (ідентифікація запасів, види оцінок запасів, що застосовуються установою, метод відпуску запасів у використання, порядок переоцінки запасів).
- Облік розрахунків по заробітній платі та стипендіях (схема посадових окладів, схема визначення розміру стипендій з урахуванням надбавок даної бюджетної установи, порядок та терміни нарахування заробітної плати та стипендій тощо).
- Облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами (порядок обліку розрахунків у порядку планових платежів та їх термінів, порядок проведення тендерів, методика відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій щодо забезпечення проведення тендерних торгів, визначення видатків через підзвітних осіб, визначення умов звітування осіб).
- Облік витрат (перелік і склад статей калькулювання послуг, виготовлення продукції, методи обліку витрат та калькулювання, порядок розподілу прямих і накладних витрат).
- Облік результатів діяльності бюджетної установи (методика визначення результату господарської діяльності установи та її оцінки).

Підсумовуючи вищезазначене необхідно зауважити, що принцип незмінності облікової політики слід поширювати виключно на методологічні моменти методичної частини наказу про облікову політику, змістове навантаження яких безпосередньо впливає на формування фінансових результатів діяльності бюджетних установ. До них відноситься інформація про методи бухгалтерського обліку та оцінки запасів, необоротних активів, доходів, витрат та видатків, а також результатів діяльності. Окрім того, постійне удосконалення облікової політики в частині організації облікового процесу забезпечить сталу поточну оптимізацію бухгалтерського обліку на всіх його етапах та напружах.

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Пер.з англ. / Голов С.Ф. (ред.) – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів, 1998. – 736 с
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Урядовий кур'єр. – 1999. – № 162. – 1 вересня, з наступними змінами і доповненнями.
3. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
4. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні. – К.: А.С.К., 2001. – 846 с.
5. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – Житомир: ПП «Руга», 2005. – 528 с.
7. Ковтораєва Т. Документообіг: організація і ведення. – Харків: Фактор, 2001. – 164 с.
8. Свірко С.В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики // Економіка та підприємництво. – Вип.8. – К.:КНЕУ. – 2002. – С. 137 - 148.