

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ:

ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ

ТЕТЯНА БЕЗРОДНА,
викладач кафедри обліку
і контролю фінансово-
господарської діяльності
Тернопільського національного
економічного університету

Питаннями обґрунтування її формування облікової політики підприємств на сьогодні займаються багато вітчизняних науковців, серед яких Ф. Бутинець, П. Житний, Л. Пантелійчук, М. Пушкар та ін. Вивчення й аналіз наукових праць переконує, що в основному увага науковців зосереджена на визначенні сутності поняття «облікова політика», дискусіях на тему змістовних складових розділів наказу про облікову політику [1–4], хоча ця проблема набагато ширша. Особливо важливою уявляється проблема облікової політики бюджетних установ.

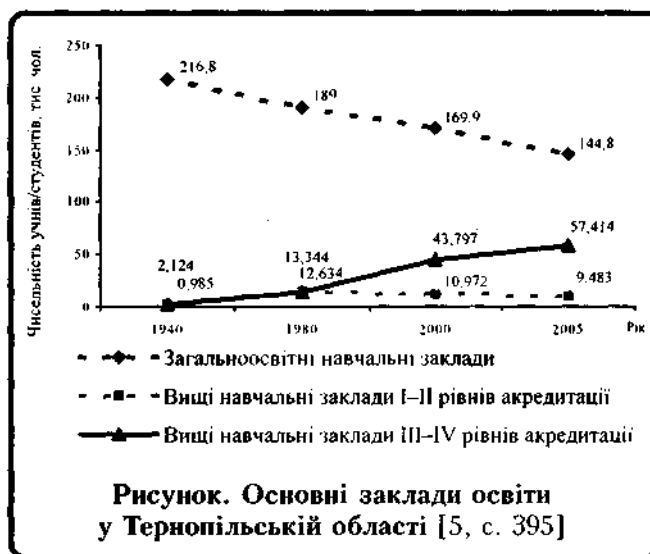
Мінімально необхідна інформація про формування облікової політики підприємств міститься в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 1 та листі Міністерства фінансів України № 31–34000–10–5. 27793 від 21.12.2005 р. Подальші, глибші дослідження забезпечуються існуючими вітчизняними науковими школами.

У нашій статті звернемо увагу на необхідність дослідження формування облікової політики у бюджетних установах, адже доцільність формування облікової політики залежно не тільки від галузевих та інших особливостей діяльності, а й від форми власності вже не потребує доведення.

Мета статті – обґрунтування специфіки облікової політики бюджетних установ як важливого засобу формування інформації, необхідної для управління ними.

Бюджетні установи в Україні є своєрідними суб'єктами господарювання. Їх діяльність досить різнопланова і полягає в здійсненні функцій органами влади, фінансовими органами, органами казначейства, судовими органами, а також установами освіти, медичними закладами тощо. Особливої уваги на ринку послуг серед бюджетних установ заслуговують вищі навчальні заклади.

Динаміка розвитку освітніх послуг у розрізі рівнів закладів освіти свідчить, що найперспективнішими є послуги з надання вищої освіти, адже порівнюючи чисельність студентів вищих навчальних закладів III–IV і I–II рівнів акредитації та учнів у загальноосвітніх навчальних закладах, бачимо суттєві відмінності у тенденціях розвитку (рисунок).



Зокрема, кількість загальноосвітніх навчальних закладів за період 1940–2005 рр. скоротилася із 1177 до 920, а вищих навчальних закладів I–II рівнів акредитації зросла із 10 до 12, вищих навчальних закладів III–IV рівнів акредитації – із 1 до 11.

Необхідність розвитку галузі вищої освіти зумовлена ще й тим, як стверджує В. Федоренко, що за прогнозами ЮНЕСКО досягти високого рівня національного добробуту можуть тільки країни, які мають серед працездатного населення 40–60 % фахівців з вищою освітою. У двадцяти розвинених країнах, в яких працює 95 % учених світу, прибуток на душу населення щороку збільшу-

ється на 200 дол., а в країнах, де науковців небагато, – лише на 10 дол. [6, с. 12]. Ефективність послуг із надання вищої освіти не в останню чергу залежить від матеріально-технічного забезпечення, достатній рівень якого досягається раціональним плануванням і використанням коштів. Облікова політика бюджетної установи якраз і має слугувати цілям управління, що дасть змогу включити у це поняття, окрім загально визначених пунктів, ще й елементи планування, наприклад порядок калькулювання собівартості платних послуг для мінімізації витрат на їх здійснення тощо.

Якщо тимчасово абстрагуватися від зарубіжного досвіду, то при розгляді питання розвитку облікової політики в Україні першою стадією діалектичного процесу її становлення можна вважати її визначення у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зміст облікової політики конкретизовано в листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику».

Наступною стадією розвитку облікової політики закономірно має стати діалектичний взаємозв'язок облікової політики з такими ознаками, як глобалізація, інформатизація, віртуалізація економіки тощо, які вносять свої корективи та висувають нові вимоги до неї в будь-якого господарюючого суб'єкта. Тому метою формування облікової політики має бути не тільки вибір сукупності способів ведення бухгалтерського обліку, а й досягнення ефективності управління обліковими процесами, ефективності інформаційно-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень, оцінки впливу прийнятої системи ведення бухгалтерського обліку на фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта, вибір оптимальної системи управління процесами діяльності для досягнення оперативних і стратегічних цілей суб'єкта господарювання.

Аналізуючи публікації П. Житного, М. Пушкар, Н. Шпанковської [7–9], можна звернути увагу на те, що облікову політику вони розглядають не просто як вибір форми ведення обліку, а й у спрощеному вигляді, тобто вона стає методом управління обліковим процесом, а в більш широкому розумінні – одним із методів управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Однак при цьому не треба забувати, що вибір методологічних прийомів обмежений. Водночас не слід захоплюватися таким «креативним» обліком, який у разі потреби легко ототожнюється із неза-

конним. Я. Соколов радить зосереджуватися на «творчому реалізмі» [10, с. 52]. Це стає можливим завдяки переоцінці значення облікової політики як об'єкта пізнання, причиною якої може бути як розвиток об'єкта (облікової політики), так і розвиток суб'єкта (користувача, дослідника). У нашому випадку закономірний розвиток вимог користувача інформації, підготовленої обліковою політикою, зумовлює розвиток об'єкта – облікової політики, необхідність пристосування інформації «на виході» із системи до вимог і потреб користувачів. Як стверджує М. Пушкар, «часто одні лише методологічні принципи не можуть бути визначальними для прийняття рішення під час наукової діяльності, а вимагають урахування тих цінностей, які вважаються корисними для суспільного прогресу в даний історичний момент» [11, с. 119].

У контексті окресленої проблеми виходячи з того, що слово «політика» означає сукупність дій, спрямованих на досягнення певної мети, треба розрізняти поняття «**облікова політика**», яке вказує на певну облікову спрямованість цих дій, обліковий характер методів і засобів, спосіб обліковування, та «**політика обліку**» – дефініцію дещо іншого, ширшого змісту, а саме мету, цілі обліку, якими може бути як складання фінансової звітності, так і маніпулювання бухгалтерською методологією для створення таких показників і їх величин, які вигідні учасникам господарських процесів.

Отже, сукупність дій відповідального за облікову політику на підприємстві спрямовані на результативність обліку – ефективність наданої ним інформації, оскільки облікова політика при підприємницькій діяльності, яка пов'язана із виживанням на ринку товарів, робіт і послуг, орієнтована на ефективність роботи та якість, нестандартністю підходів до вирішення проблемних питань та ризиком, має слугувати підтримкою оперативних та стратегічних інформаційних потреб користувачів, у тому числі тих, які мають особисту зацікавленість у результатах діяльності підприємства. Воночас політика обліку бюджетної установи має бути спрямована на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всієї діяльності установи – як фінансової, так і господарської.

Введення нового поняття «політика обліку», на нашу думку, зумовлене тим, що думку, яку висло-

вив Я. Соколов щодо бухгалтерського обліку, можна застосувати також до поняття облікової політики, а саме: створити безспірну дефініцію, яка відповідала б періодичним нормам, – неможливо, оскільки вона буде нести в собі неточні й суперечливі положення [12, С. 50]. Ураховуючи те, що кожен термін має відображувати суттєві сторони досліджуваного об'єкта, до бюджетних установ доцільно застосовувати термін «політика обліку».

Політика обліку бюджетної установи у деякі моменти відрізняється від облікової політики підприємства.

Завданнями політики обліку бюджетної установи мають стати:

- закріплення базових принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, планування діяльності бюджетної установи;
- своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності;
- виявлення й реалізація внутрішньогосподарських резервів;
- контроль за наявністю та рухом як бюджетних, так і позабюджетних засобів, їх цільовим призначенням та раціональним використанням.

ВИСНОВКИ

Хоча в сучасній науковій літературі згадується поняття облікової політики бюджетної установи, проте недостатнє вивчення цієї проблеми призводить до того, що на практиці склався стереотипний підхід до формування облікової політики. Головні бухгалтери бюджетних установ нерідко формально підходять до розробки облікової політики. Таку позицію не можна вважати виправданою, оскільки в бюджетної установи є реальна можливість сформувати на основі прийнятої облікової політики достатньо ефективну систему бухгалтерського обліку як елемента управління установою, адже своєчасне, повне та достовірне відображення проведених операцій дає змогу керівнику приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати й контролювати цільове використання засобів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду.

Перспективним для подальших досліджень є зарубіжний досвід організації облікової політики у державному секторі економіки та можливості його застосування в Україні.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М.** Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти; кореспонденція рахунків, звітність: Навч. посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир, 2001. – 512 с.
2. **Житний П.** Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
3. **Пантелійчук Л.** Формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 25–28.
4. **Пушкар М.С.** Облікова політика і звітність: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 141 с.
5. **Статистичний** щорічник Тернопільської області за 2005 рік. – Тернопіль, 2006. – С. 240, 244.
6. **Федоренко В.** Інвестиції та економіка України // Економіка України. – 2007. – № 5 (546). – С. 12–16.
7. **Житний П.** Організаційні аспекти формування облікової політики в умовах глобалізації // Становлення облікової політики в Україні: Тези доп. Всеукр. наук. конф. 18–19 травня 2007 р. – Тернопіль: Економ. думка, 2007. – С. 94–96.
8. **Пушкар М.** Вимоги до формування облікової політики // Становлення облікової політики в Україні: Тези доп. Всеукр. наук. конф. 18–19 травня 2007 р. – Тернопіль: Економ. думка, 2007. – С. 181–182.
9. **Шпанковська Н., Мушикова С., Котенко Н.** Місце облікової політики підприємства в системі фінансового менеджменту // Становлення облікової політики в Україні: Тези доп. Всеукр. наук. конф. 18–19 травня 2007 р. – Тернопіль: Економ. думка, 2007. – С. 228–230.
10. **Соколов Я.В.** Скептицизм в бухгалтерському учеті // Бухгалтерський учет. – 2006. – № 10. – С. 49–52.
11. **Пушкар М.С.** Філософія Обліку. – Тернопіль, 2002. – (Серія «Бухгалтерський облік, звітність, аналіз»). – 157 с.
12. **Петрова В.И., Чайковская Л.А.** Тенденції розвитку теорії бухгалтерського учета // Бухгалтерський учет. – 2006. – № 11. – С. 48–51.