

УДК 657.22

О.В. Писарчук, доц., канд. екон. наук, І.В. Ковальова, здобувач
Харківський національний економічний університет, м. Харків

Особливості формування облікової політики бюджетних установ

Розглянуто особливості облікової політики бюджетної установи, її основні складові елементи. Виділено аспекти, що сприяють належному відображенню та контролю за використанням бюджетних коштів. Охарактеризовано принципи формування облікової політики, виходячи зі специфіки функціонування бюджетних установ.

бюджетна установа, облікова політика, принципи та завдання облікової політики, складові елементи облікової політики

Вступ. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки. Оскільки вона формує та наповнює інформаційну базу, що використовується не тільки для прийняття господарських рішень у різних секторах економіки, а й стає підґрунтям рішень, які мають політичне значення на державному рівні.

Динамічний розвиток економічних відносин, структурні перетворення, процеси інтеграції в світовий економічний простір, все це обумовлює формування нових умов існування та появу відповідних вимог до організаційних аспектів функціонування підприємств та установ різних форм власності, в тому числі й бюджетних. Такі перетворення призвели до необхідності впровадження змін й в організації обліку. І перш за все це тісно пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку. Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на особливості побудови бухгалтерського обліку. Так, бюджетні установи:

- функціонують на правах державної чи комунальної форми власності;
- у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності.

Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню;

- належать до неприбуткових організацій;
- не наділяються оборотними коштами;
- фінансуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;
- основним фінансовим документом являється кошторис доходів і видатків.

Формування облікової політики бюджетних установ повинно відбуватись спираючись на зазначені особливості їх діяльності. Специфіка побудови та розробки

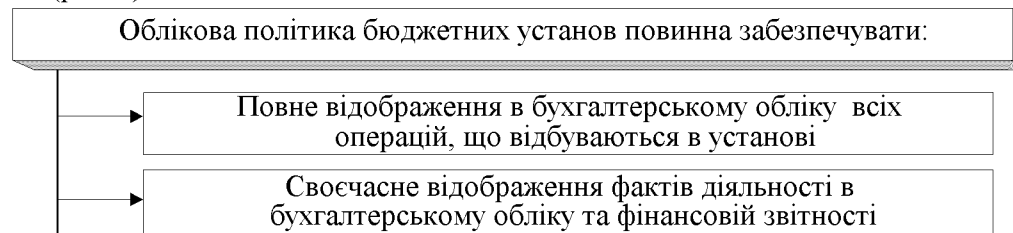
що бюджетні установи мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг. Однак, таке трактування не є вичерпним, оскільки в роботах системно не представлено розгляд особливостей всіх складових облікової політики, з ракурсу специфічних особливостей бюджетної установи. Тому ці питання потребують більш детального розгляду.

Постановка завдання Метою дослідження є визначення особливостей організації бухгалтерського обліку бюджетних установ, зокрема формування облікової політики бюджетних установ, виокремлення її основних аспектів та принципів, відповідно до вимог чинного законодавства. Для досягнення поставленої мети було сформульовано та послідовно вирішено наступні завдання: проаналізувано аспекти та принципи облікової політики, запропоновано виокремлення такої складової облікової політики, як людський фактор, а також сформульовано основні завдання облікової політики бюджетних установ. Об'єктом дослідження стали особливості організації обліку бюджетних установ. Предмет дослідження було виділено особливості формування облікової політики бюджетних установ.

Основний матеріал Відповідність обліку та звітності в бюджетній сфері Міжнародним стандартам фінансової звітності у державному секторі задекларована в Указі Президента України №1251/2001 від 25.12.2001р. «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері» [5], але фактично не досягнута. Згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі необхідно надавати правдиву інформацію у фінансових звітах, що забезпечується такими інструментами, як вибір і застосування відповідної облікової політики.

Чітка організація бухгалтерського обліку в установі дозволяє: підвищувати оперативність бухгалтерського обліку; дотримуватися чіткості та точності аналітичного та синтетичного обліку; постійно удосконалювати документообіг в установі; раціонально використовувати робочий час облікових працівників; здійснювати точний та своєчасний облік при найменших витратах на його ведення; своєчасно отримувати облікову інформацію для прийняття рішень щодо подальшої діяльності установи.

Для забезпечення достовірності облікової інформації і складання якісної звітності установа обирає облікову політику, тобто складається наказ (або розпорядження) про облікову політику. В свою чергу, доцільно виділити основні завдання облікової політики в процесі організації бухгалтерського обліку бюджетної установи (рис.1):



загальних правил і особливостей діяльності.

Важливою складовою організації бухгалтерського обліку, як зазначає Свірко С.В. [4]., виступає первинна її організація, яка є головною запорукою безперервної, планомірної діяльності облікових служб бюджетних установ, ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку, а отже, і всієї установи. Відповідно, формування облікової політики бюджетної установи стає базовою ланкою первинного етапу організації облікового процесу.

Облікова політика бюджетної установи відіграє важливу роль в організації облікової інформації, а відповідно і в формуванні інформаційного забезпечення в процесі управління бюджетною установою. Тому, поряд з іншим, облікова політика несе ще й функціональне навантаження. Основні аспекти, що сприяють розкриттю особливостей облікової політики бюджетної установи представлені з різних її сторін і ракурсів (табл. 1).

Таблиця 1 – Характеристика основних аспектів облікової політики

Аспекти	Характеристика
соціальний	створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
економічний	економічний ефект від облікової політики виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю
психологічний	за допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління
інформаційний	сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень
юридичний	використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами
біхевіористичний	використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку в установі, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів

Основними складовими облікової політики являються: соціальний аспект, який полягає у забезпеченні єдності даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності для надання інформації користувачам; економічний та юридичний, які складають основу формування облікової політики і характеризують оптимальне забезпечення інформацією для управління та використанні нормативних актів при вирішенні конфліктних питань; інформаційний та психологічний аспекти направлені на забезпечення інформацією всіх рівнів управління та побудову моделей прийняття рішень. Поряд з зазначеними аспектами облікової політики бюджетної установи, автор пропонує виділити ще людський фактор, який би передбачав використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку на місцях, яка забезпечить дотримання інтересів розпорядника коштів.

обліку несуть керівник установи та головний бухгалтер.

У Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України від 28.11.2000 №119 облікова політика Державного казначейства визначена як сукупність принципів, методів і процедур, обраних у межах чинного законодавства, що використовуються казначейством для складання та подання звітності про виконання бюджетів.

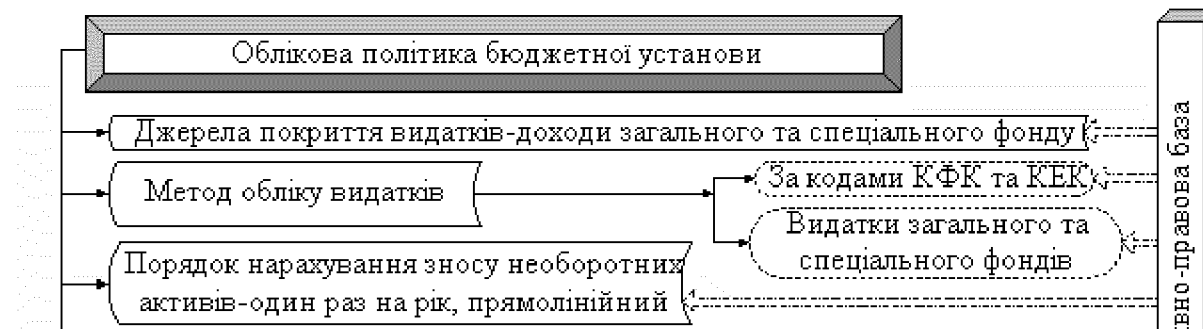
Основними нормативно-правовими документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України, крім Закону України № 996 [6], є план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків [8], інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ [9], інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ [10], та порядок їх складання, інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів, запасів бюджетних установ та багато інших.

Відповідно, організацію обліку в бюджетних установах можна визначити як систему методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського обліку. Атамас П.Й. зазначає, що бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції [2, с. 6-7].

Кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, може вибирати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Тому, авторами пропонується сутність облікової політики бюджетної установи представити наступним чином: (рис.2).

Наявна нині система бухгалтерського обліку бюджетної установи побудована з урахуванням усіх необхідних змін з дотриманням міжнародних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Основні принципи облікової політики в бюджетній установі представлено в таблиці 2.

Саме дотримання зазначених принципів дозволяє спрямовувати облікову політику на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всієї аспекти діяльності установи – як фінансової, так і господарської.



законність	відповідність правилам та процедурам, що передбачені законодавчими та нормативними актами
правильність	сумлінне застосування прийнятих правил та процедур
достовірність	правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів
суттєвість	корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень
безперервність	оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним
повнота бухгалтерського обліку	всі операції по виконанню бюджетів в органах Державного казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків
дата операції	операції по виконанню бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку
обережність	обґрунтована, розсудлива оцінка фактів
незалежність	відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів)
сталість	незмінність методів бухгалтерського обліку, крім випадків істотних змін у діяльності або в правовій базі
відкритість	інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності
співставність	можливість визначення тенденцій виконання бюджету через порівняння інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності, за певний період часу
консолідація	складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньо системними розрахунками.
своєчасність	забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення

Отже, облікова політика бюджетних установ повинна включати такі виміри:

- методичний, на якому здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності;
- технічний, що включає вибір форм бухгалтерського обліку, а саме вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів;
- організаційний, який передбачає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо.

Висновки. Таким чином, облікова політика повинна забезпечити у найкращий спосіб відображення результатів фінансових операцій, які обліковуються, виходячи із обачності її оцінки і впливу на прийняте рішення. В процесі дослідження даного питання було виділено завдання облікової політики, систематизовано основні принципи, а також визначено її основні аспекти. Аналіз найважливіших елементів облікової політики дозволяє виокремити біхевіористичний фактор як важливого

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник — Житомир: ПП «Рута» 2006. — 472 с.
2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях. — К. Центр навчальної літератури, 2003. — 284с.
3. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 250 с.
4. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація: Монографія. — К.: КНЕУ 2006. - 243 с.
5. Указ Президента України «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері» від 25.12.2001 р. № 1251/2001.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996 — XIV.
7. Панкевич Л.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: - Львів: Аверс, 2002. — 316с.
8. Положення «Про бюджетну класифікацію та її запровадження» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 12.2001 р. №604.
9. Інструкція «Про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ», затверджена наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 р. № 61.
10. Інструкція «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 р. № 68.

О Писарчук, И. Ковальова

Особенности формирования учетной политики бюджетных организаций

Рассмотрены особенности учетной политики бюджетного учреждения, ее основные составные элементы. Выделены аспекты, которые способствуют надлежащему отображению и контролю за использованием бюджетных средств. Охарактеризованы принципы формирования учетной политики, исходя из специфики функционирования бюджетных учреждений.

O.Pisarchuk, I. Kovalova

Features of forming of registration policy of budgetary establishments

The features of registration policy of budgetary establishment are exposed, its basic component elements. Aspects which are instrumental in the proper reflection and control after the use of budgetary facilities are selected. Principles of forming of registration policy are described, coming from the specific of functioning of budgetary establishments.

Одержано 08.11.10