

ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ У БЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ І УСТАНОВАХ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

Розкрито проблемні питання й обґрунтовано необхідність розвитку та удосконалення теорії і практики обліку господарської діяльності бюджетних організацій. Визначено завдання облікової політики, спрямовані на забезпечення формування ефективної моделі.

Ключові слова: бюджетна організація, система обліку, господарська діяльність як об'єкт обліку, удосконалення, облікова політика.

Поняття обліку викликає дискусії у науковому світі з багатьох проблем – щодо теоретичних основ, предмету, об'єктів, розвитку нових вимог і тенденцій тощо. Вирішення цих проблем покликане забезпечити підвищення ефективності системи обліку, а тому їх дослідження мають актуальне значення для національної економіки загалом. Окрім того, раціональний підхід до розуміння суспільством обліку, робить його більш прозорим, відкритим і дієвим з точки зору формування однозначних підходів, єдиної системи оцінки, контрольованості та більш упорядкованих взаємовідносин між суб'єктами економічної системи.

Як система, що розвивається, бухгалтерський облік змушений видозмінюватися відповідно до нових явищ і процесів, які виникають у суспільстві та економіці. Так на сучасному етапі особливий інтерес викликає той факт, що господарська діяльність бюджетних організацій та установ стає важливим об'єктом обліку. Для виявлення можливостей формування ефективної системи обліку важливо дослідити природу термінів «об'єкт» і «господарська діяльність як об'єкт обліку».

Проблеми обліку господарської діяльності розглядаються у працях вітчизняних авторів М. Білухи, Н. Малюги, В. Матвеевої, С. Свірко.

Метою статті є критична оцінка наявних категорійних означень господарської діяльності у бюджетних організаціях і установах та формування концептуальних основ організацій її обліку. Відповідно до мети при написанні статті необхідно вирішити наступні завдання:

- узагальнити визначення з метою формування єдиного підходу до досліджуваної категорії;
- сформулювати авторський підхід до системи обліку господарської діяльності у бюджетних організаціях і установах що відповідає сучасним вимогам.

Бухгалтерська наука на сьогоднішній день схильна визнавати об'єктами обліку господарські засоби, джерела їх формування, процеси господарської діяльності тощо. Натомість, як справедливо зазначають окремі вчені [6, с. 106], мало хто вважає об'єктом обліку саму господарську діяльність. Н. М. Малюга, справедливо вважає це «поважною помилкою», яка допускається через: а) заміну поняття об'єкта дослідження предметом, плутаниною у розумінні їх сутності; б) визнанні об'єкта як категорії

більш вузької, ніж господарська діяльність; в) в ототожненні категорій «об'єкти обліку» і «як об'єкт обліку» [4, с. 53].

Оскільки господарська діяльність охоплює усі без винятку процеси й операції, а також господарські засоби й джерела їх формування, що використовуються для забезпечення формування коштів спеціального фонду, визнання її об'єктом обліку є цілком обґрунтованим і логічним.

Господарську діяльність як об'єкт обліку в бюджетних установах слід розглядати з точки зору явища, що має специфічні зв'язки, взаємовідносини та властивості. Характерним є факт її реальності, яка вимагає пізнання й адекватного відображення в системному обліку. Вибір об'єктної області при цьому має визначатися такими чинниками, як об'єктивність існування, відповідність часовим проміжкам (періоду здійснення), наявність структурованої будови з певною кількістю елементів, достатнім рівнем ідентифікації складових елементів як у змісті господарської діяльності бюджетних організацій та установ, так і в об'єкті наукового пізнання (обліку), перспективністю розвитку господарської діяльності (як об'єкта обліку та як предмета дослідження) тощо.

Існують також і суб'єктивні чинники, які вимагають формування інформації про розглядуваний об'єкт обліку з урахуванням обмежуючих параметрів. До них відноситься суворе регламентація не лише діяльності, а й обліку в бюджетних організаціях і установах; недостатній рівень дослідженості багатьох аспектів процесу надання послуг на платній основі; відсутність можливості прямого впливу науки про облік господарської діяльності на реальну ситуацію та діяльність бюджетної установи загалом. Практика свідчить, що переважна більшість інформації, відображеної у системі обліку, не використовується управлінським персоналом для потреб оптимізації діяльності, а слугує лише джерелом формування звітності. Попри це, обробка значних масивів інформації без застосування автоматизованих систем вже сьогодні стає неможливою. Практично усі облікові операції у великих бюджетних організаціях здійснюються з допомогою відповідного програмного забезпечення, що створює об'єктивні передумови для застосування нових технологій і врахування досягнень таких наук, як кібернетика, теорія інформації, моделювання, системний аналіз тощо.

У цьому контексті облік має забезпечувати зворотність зв'язку у системі управління господарською діяльністю бюджетних організацій та установ, генерувати інформацію про її фактичний стан таким чином, щоб без додаткового опрацювання її можна було б використати для обґрунтування більш ефективного управлінського рішення. У цьому випадку інформація виступатиме джерелом прийняття рішень, обґрунтуванням алгоритму поведінки системи в майбутньому. Тобто дозволить оптимізувати господарську діяльність бюджетних організацій та установ і підвищенню її ефективності.

Загалом облік господарської діяльності бюджетної організації – це система, здатна виступати інформаційним джерелом не лише для зовнішніх користувачів (органів влади та управління, контролюючих суб'єктів тощо), а й для внутрішніх. Причому саме останні здатні оперативно впливати на усі процеси, що відбуваються з суб'єктом управління, оскільки за підрахунками вчених понад 80% всієї інформації, що формується у бюджетних організаціях та установах, належать бухгалтерському обліку [5, с. 22].

Існуючі методологічні й методичні засади, задекларовані чинним законодавством України мало торкнулися удосконалення обліку господарської діяльності в бюджетних організаціях та установах.

Згідно зі статтею 6 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» порядок ведення обліку бюджетних організацій та установ регулюється не Міністерством фінансів, а Головним управлінням Державного казначейства України. У повноваження останнього входить розробка Плану рахунків та порядку його застосування, інструкції з обліку тощо. У результаті цього бюджетні установи використовують власний План рахунків, а облік, відповідно, відокремлений від загальної системи обліку, а тому національні положення (стандарти), адаптовані до міжнародних, не поширюються на бюджетні установи. На сьогодні більшість науковців схильні вважати, що стосовно бюджетних організацій актуальною є розробка також концепції обліку господарської діяльності та його розмежування на фінансовий і управлінський. З цього приводу варто зауважити, що більш доцільно вести мову не стільки про поділ обліку, скільки про значення й можливості кожної з підсистем у забезпеченні зростання ефективності функціонування бюджетних організацій та установ. Здійснити наукове обґрунтування зазначених аспектів означає врахувати чутливість обліку до особливостей поведінки своїх об'єктів, яка у наш час недостатньо враховується (рис. 1).

Діяльність бюджетних організацій і установ у

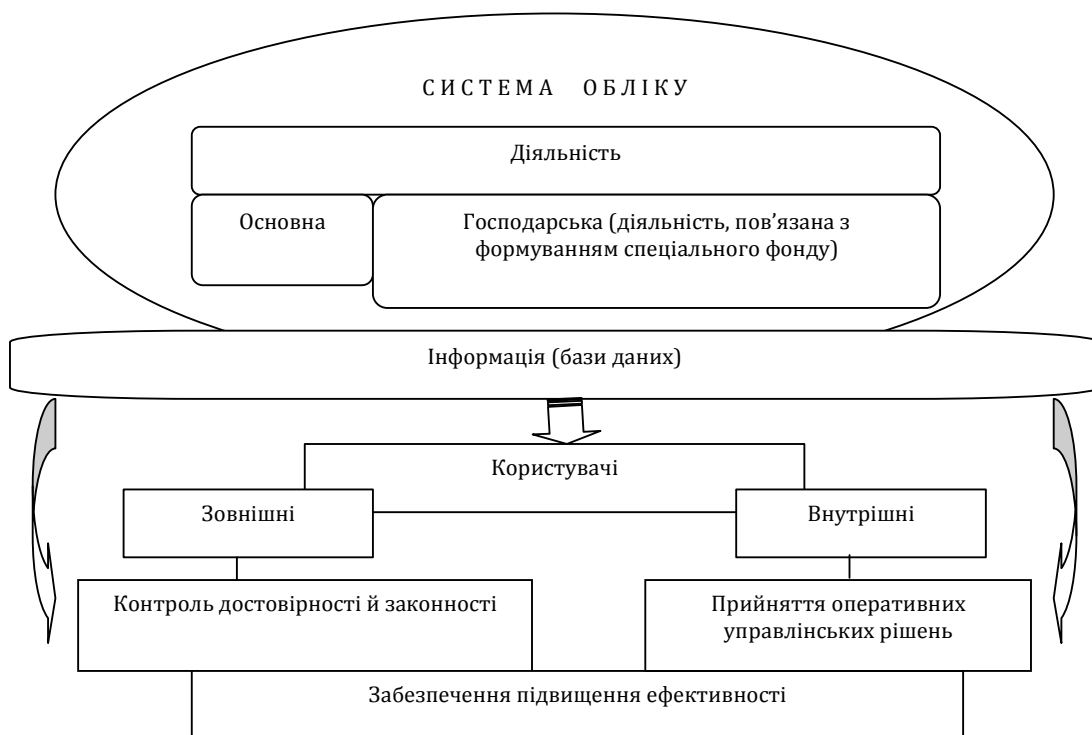


Рис. 1. Система обліку бюджетної організації та її складові

розглядуваній моделі (рис. 1) розмежовано залежно від джерел отримання коштів на: господарську діяльність з виконання статутних вимог (основна) та господарську діяльність з надання платних послуг.

Під господарською діяльністю в Господарському кодексі України розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [1].

Проте такий поділ має у своїй основі елементи

дискусійності, оскільки в окремих наукових працях [3, с. 5] стосовно бюджетних установ вживають термін «фінансово-господарська діяльність».

Господарська діяльність визначена статутними документами, базується на коштах державного або місцевого бюджетів відповідно кошторису доходів і видатків за кодами економічної класифікації видатків (1110 «Оплата праці працівників бюджетних установ», 1120 «Нарахування на заробітну плату», 1130 «Придбання товарів і послуг» тощо з відповідною деталізацією).

Діяльність бюджетних установ з надання платних послуг обмежується вимогами встановленого їх законодавчого переліку та має особливості при відображенні в системі обліку. Зокрема існує проблема розмежування видатків на надання послуг згідно з функціональними повноваженнями та на платній основі. Для її вирішення рекомендується відокремлювати в обліку та звітності доходи і витрати, грошові кошти, дебіторську та кредиторську заборгованість, запаси, необоротні активи, що отримані з різних джерел: загального чи спеціального фондів.

Такий підхід актуалізується у зв'язку з тим, що обсяги платних послуг бюджетних установ в останні роки, у зв'язку з хронічним недофінансуванням одержувачів бюджетних асигнувань, значно зросли. Особливо активно бюджетні установи розвивають орендні, консультативні та інші операції, освітні, медичні та інші послуги. Усі отримані при цьому доходи відображаються в обліку не як виручка, а як доходи спеціального фонду, котрі в деяких джерелах називають додатковим джерелом бюджетного фінансування. В принципі, кошти, отримані від такої діяльності, не повинні використовуватися на цілі, які забезпечуються бюджетними асигнуваннями. Однак протягом терміну затримки фінансування кошти спеціального фонду мають спрямовуватися на забезпечення видатків за відповідними бюджетними кошторисами [5]. На жаль, такий підхід нівелює рівень зацікавленості суб'єктів управління у розвитку системи платних послуг. Було б значно доцільніше отримані доходи спеціального фонду використовувати для потреб вирішення соціальних питань щодо поліпшення умов праці та відпочинку персоналу, а також виробничі проблеми, пов'язані з модернізацією матеріально-технічного забезпечення.

Узгодження ситуації можливе через посередництво облікової політики. Для цього вона має:

- чітко окреслювати межі господарської діяльності та забезпечувати її розвиток відповідно до чинного законодавства;
- визначати порядок відокремленого обліку видатків на надання платних послуг і можливі напрями раціонального використання коштів спеціального фонду;
- забезпечувати ефективний облік витрат на надання платних послуг у системі рахунків;
- передбачати легальний порядок закладення у вартість послуг планових нагромаджень, оскільки отримання прибутку не є метою діяльності бюджетних організацій (мета – надання послуг);
- забезпечувати реальність оцінки нематеріальних послуг, що надаються бюджетними організаціями та можливість визначення ефективності здійснюваної діяльності.

Організований таким чином облік господарської діяльності окремої організації або установи створює умови того, що вона стає складовою бюджетної системи країни і бере активну участь у виконанні бюджету (державного чи місцевого).

Загалом, зважаючи на наявність проблем у фінансовому забезпеченні бюджетних організацій та установ, формування ефективної облікової системи, здатної сприяти поліпшенню їх становища, - важливе завдання науковців. Господарська діяльність у

такому випадку незаперечно виступає основним чинником та важливим джерелом грошових надходжень вказаних суб'єктів. А тому її облік, за умови раціональної організації, служитиме дієвим методом контролю за формуванням власних надходжень (доходів спеціального фонду) бюджетних організацій та установ, отриманих у результаті надання платних послуг. Одним із важливих напрямів наукового пошуку також має стати обґрунтування шляхів використання загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів. Унаслідок такого підходу облік буде виконувати управлінську, контрольну та інформаційну функції, враховувати особливості, зумовлені специфікою господарської діяльності у бюджетних організаціях та установах. Недоліки в розвитку науки і практики бухгалтерського обліку, як слушно зазначає М. Т. Білуха, не можуть бути причиною песимістичних висновків. А вже реформування обліку – це тривалий процес удосконалення управління економіки України [4, с. 24], а завдання науковців полягає у забезпеченні кращих результатів його здійснення.

Список літератури

1. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : редакція від 18.12.2011 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
2. Білуха, М. Т. Бухгалтерська наука України в XXI столітті [Текст] / М. Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 2. – С. 21-25.
3. Болюх, М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст] : навч. посіб. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.
4. Малюга, Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст] : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 548 с.
5. Матвеева, В. О. Бюджетні організації: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] / В. О. Матвеева. – Харків: Фактор, 2010. – 557 с.
6. Пушкар, М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [Текст] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

РЕЗЮМЕ

Щербай Галина Олексіївна

Хозяйственная деятельность в бюджетных организациях и учреждениях как объект учета

Раскрыты проблемные вопросы и обосновано необходимость развития и совершенствования теории и практики учета хозяйственной деятельности бюджетных организаций. Определены задачи учетной политики, направленные на обеспечение формирования эффективной модели учета исследуемого объекта.

RESUME

Scherbay Galyna

Economic activity in budget organizations and institutions as an object of accounting

The problems and necessity of development and improvement of theory and practice of accounting of economic activity in budget organizations are considered. The tasks of accounting policy aimed at providing of effective accounting model of an investigated object are defined.

Стаття надійшла до редакції 10.02.2012 р.