

4. Аудит: навч. посібник / В. П. Пантелєєв ; М-во освіти і науки України, Київський ін-т інвестиційного менеджменту. — К. : Професіонал, 2008. — 275 с.
5. Інвестування: підручник для студ. вищих навчальних закладів / В. Г. Федоренко. — К. : Алерта, 2006. — 26 с.
6. Капітальні інвестиції : (на прикладі житлового будівництва в Україні) / К. В. Паливода. — К.: Знання, 2009. — 141 с.
7. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10.09. 03 р. № 1440.
8. Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів»: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29.11. 06 р. № 1655.
9. http://www.arentagroup.com/ua/zagalni_vimogi_do_procedyri_provedennya_nezalezhoji_ocinki_maina.html
10. Методи розрахунку економічної ефективності інвестицій: Навч.-метод. посібник / В. М. Трикін, Є. І. Мамонтова, О. Б. Литвинова ; М-во освіти і науки України, Дніпропетровська обл. рада, обл. комунальний заклад ін-т підприємництва «Стратегія». — К. : Професіонал, 2009. — 225 с.

Стаття надійшла до редакції 11.05. 2010 р.

УДК 657

І. О. Кондратюк,

канд. екон. наук, ст. викладач кафедри обліку
в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ІНДИКАТОР ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ — ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ У СЕКТОРІ ЗДУ

Статья посвящена определению влияния кассового метода и метода начисления на методику определения финансового результата в секторе общего государственного управления, рассмотрены особенности признания доходов и расходов в подсистемах бюджетного учета.

Ключевые слова: кассовый метод, метод начисления, доходы, фактические расходы, кассовые расходы, финансовый результат.

This article is devoted to discovering the influence of cash method and accrual method on methods of determination of financial results in the Government units, including social security funds sector; there were studied the peculiarities of determination of revenues and expenditures in the subsystems of budgetary accounting.

Key words: *cash method, accrual method, incomes, actual expenditures, cash costs, financial results.*

Статтю присвячено виявленню впливу касового методу та методу нарахування на методіку визначення фінансового результату у секторі загального державного управління, розглянуто особливості визнання доходів і видатків у підсистемах бюджетного обліку.

Ключові слова: *касовий метод, метод нарахування, фактичні видатки, касові видатки, фінансовий результат.*

Господарювання в умовах інтеграції України до Європейського економічного простору та розвитку економіки з ринковими відносинами потребує перебудови системи економічних відносин. Зазначені об'єктивні процеси вимагали змін пріоритетів та форм господарювання, що втілилось скасуванням поділу видів господарської діяльності на виробничу та невиробничу. Натомість, цілком обгрунтовано, запроваджено поділ видів діяльності на підприємництво та некомерційну господарську діяльність [2].

Сектор ЗДУ як інституційну одиницю України визначено з врахування міжнародної класифікації. Розподіл ЗДУ за підсекторами здійснюється на центральні органи державного управління (центральный уряд); регіональні та місцеві органи державного управління; фонди соціального страхування [11].

Бухгалтерський облік у секторі ЗДУ має охоплювати операції, що виникають при здійсненні фінансово-господарської діяльності всіх його суб'єктів на основі єдиних принципів, методів та процедур. Методика бухгалтерського обліку РБК підлягає регламентації з боку Міністерства фінансів та Державного казначейства України. Втім, методологічне керівництво бухгалтерським обліком з боку зазначених суб'єктів не поширюється на діяльність установ, що належать до підсектора загального державного управління: «фонди соціального страхування». Методика бухгалтерського обліку операцій із обліку страхових внесків, їх надходження та витрачання коштів у цьому підсекторі визначається виключно актами відповідних фондів без дотримання єдиних підходів. Окрім того, у бухгалтерському обліку в секторі загального державного управління мають відобразитися й операції, виконувані на загальнодержавному рівні.

В Україні історично склалося розгалуження бухгалтерського обліку у секторі загального державного управління на дві відносно відокремлені гілки: бухгалтерський облік у бюджетних

установах (РБК) і бухгалтерський облік виконання державного та місцевих бюджетів, які ведуться на основі різних облікових принципів, планів рахунків. Зокрема, нинішній план рахунків бюджетних установ побудований на основі плану рахунків підприємств, що відповідає концепції адаптації елементів фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як до сфери матеріального виробництва, так і до сфери надання нематеріальних послуг. Перехід бюджетних установ на казначейську систему обслуговування та формування і виконання бюджету за програмно-цільовим методом обумовили тенденцію до більш тісного економічного поєднання учасників бюджетного процесу.

На сьогодні, поділ бухгалтерського обліку в секторі ЗДУ на дві складові призводить до уповільнення процесу формування якісної інформаційної бази, яка має забезпечувати управління бюджетними коштами в умовах застосування програмно-цільового методу формування та виконання державного бюджету. Отже, такий підхід до побудови бухгалтерського обліку в секторі ЗДУ вичерпав свої можливості. Необхідність побудови уніфікованого бухгалтерського обліку в секторі ЗДУ на основі єдиних принципів, методів та процедур, вже не є дискусійним питанням [3, с. 20; 12; 13, с. 156].

Казначейська система виконання бюджетів передбачає застосування в бухгалтерському обліку в секторі ЗДУ касового методу та методу нарахування, паралельне використання яких потребує визнання видатків у бухгалтерському обліку РБК як у момент сплати грошових коштів, так і в момент їх фактичного виникнення, та обумовлює розподілення видатків залежно від етапу руху бюджетних коштів на касові та фактичні.

Визнання видатків у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів спричиняє наявність у бухгалтерському обліку РБК об'єкту обліку «касові видатки», які являють собою усі суми, проведені органом Державного казначейства або установою банку з рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Об'єкт бухгалтерського обліку РБК «фактичні видатки» передбачає визнання в бухгалтерському обліку видатків у момент їх виникнення, незалежно від дати сплати грошових коштів. Фактичні видатки, це реальні, кінцеві видатки РБК, оформлені відповідними документами, разом із видатками за неоплаченими

рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями.

Тобто, в бухгалтерському обліку виконання бюджетів при визначенні фінансового результату зіставляються доходи і видатки визнані за касовим методом на відміну від бухгалтерського обліку державних установ і неринкових некомерційних організацій де касові видатки є лише проміжним обліковим етапом. Таким чином, фінансовий результат виконання бюджетів характеризує надлишок фінансових ресурсів (профіцит) або їх нестачу (дефіцит).

Державні установи та неринкові некомерційні організації отримують доходи, що згідно їх кошторисів спрямовуються на покриття видатків на виконання державних політичних або соціальних функцій без мети одержання прибутку. Склад доходів, які формують фінансове забезпечення установ сектору ЗДУ та напрямки їх використання, визначені та класифіковані. Окрім надходжень з бюджету державні установи та неринкові некомерційні організації отримують надходження з інших джерел, більшу частину яких складають надходження від реалізації товарів і послуг, що становлять частину неринкової продукції цих закладів і спрямовуються до спеціального фонду бюджетів. Багатоканальне фінансове забезпечення обумовлює поділ фінансово-господарської діяльності установ сектору ЗДУ на діяльність за рахунок коштів загального та спеціального фондів. А це впливає на методичку формування фінансового результату, що визначається за загальним та спеціальним фондом окремо.

На сьогодні в Україні за загальним фондом та за спеціальним фондом у частині інших надходжень РБК запроваджено погашення їх зобов'язань, що передбачає послідовність етапів [1; 5]: 1) затвердження кошторису РБК; 2) відкриття рахунків на ім'я РБК в органах Державного казначейства України; 3) відкриття та розподіл асигнувань РБК; 4) реєстрація зобов'язань РБК в органах Державного казначейства України; 5) оприбуткування цінностей (отримання послуг) РБК; 6) реєстрація фінансових зобов'язань РБК в органах Державного казначейства України; 7) зарахування асигнувань на рахунки, відкриті на ім'я РБК в органах Державного казначейства України; 8) перерахування коштів в оплату рахунків РБК.

Зарахування вказаних вище доходів на рахунки, відкриті РБК в установах Державного казначейства України відбувається

одночасно з перерахування коштів в оплату рахунків РБК, а визнання доходів загального фонду та доходів за іншими надходженнями РБК у їх бухгалтерському обліку відбувається в момент зарахування відповідних сум асигнувань на рахунки. Таким чином, за загальним фондом суми доходів відображених у бухгалтерському обліку РБК відповідають видаткам бюджету, що визнані в обліку виконання бюджетів за касовим методом.

Методика визначення фінансового результату діяльності розпорядників бюджетних коштів полягає у зіставленні доходів із фактичними видатками. Отже, у частині зіставлення доходів загального фонду та доходів за іншими надходженнями РБК з фактичними видатками, здійсненими за рахунок відповідних джерел покриття, фінансовий результат діяльності має дорівнювати сумі: дебіторської заборгованості на кінець року за вирахуванням дебіторської заборгованості на початок року і кредиторської заборгованості на початок року за вирахуванням кредиторської заборгованості на кінець року, що утворилися за коштами загального фонду та/або іншими надходженнями РБК та залишку запасів на кінець року за вирахуванням залишку запасів на початок року, що придбані за рахунок коштів загального фонду та/або інших надходжень РБК.

Власні надходження розпорядників бюджетних коштів беруть участь у формуванні спеціального фонду державного бюджету та становлять доволі вагому його частину. Цей вид доходів відноситься до складу неподаткових надходжень та переважає у їх складі. У сукупності доходів спеціального фонду протягом 2005—2009 років питома вага власних надходжень РБК коливається від 27 % до 31 %. Левову частку власних надходжень РБК (в окремі роки більше 99 %) становить плата за послуги, що надаються ними.

Методика бухгалтерського обліку РБК передбачає визнання доходів у вигляді плати за послуги в момент їх виникнення незалежно від дати отримання грошових коштів. У бухгалтерському обліку виконання бюджетів ці ж самі доходи визнаються тільки в момент зарахування грошових коштів на рахунки. Тобто, різниця між сумою доходів у вигляді плати за послуги за даними бухгалтерського обліку виконання бюджетів та РБК має відповідати сумі дебіторської заборгованості за цими надходженнями, що фіксується в обліку РБК станом на кінець бюджетного року. Отже, застосування касового методу в обліку виконання бюджетів та методу нарахування в обліку РБК

спричиняє за окремими операціями відмінності у визнанні по-суті одного й того самого об'єкту бухгалтерського обліку.

Касові видатки бюджету та фактичні видатки РБК, які покриваються за рахунок їх власних надходжень, різняться на суму дебіторської заборгованості на кінець року за вирахуванням дебіторської заборгованості на початок року і кредиторської заборгованості на початок року за вирахуванням кредиторської заборгованості на кінець року, що утворилися за власними надходженнями РБК та залишку запасів на кінець року за вирахуванням залишку запасів на початок року, що придбані за рахунок власних надходжень РБК.

Таким чином, фінансовий результат загального фонду та відповідної частини спеціального фонду РБК є виміром витрат фінансових ресурсів держави на фінансове забезпечення державних установ і неринкових некомерційних організацій та вартості спожитих бюджетних ресурсів для виконання їх безпосередніх функцій, а отже є не стільки показником фінансового результату діяльності, скільки індикатором ефективності використання бюджетних коштів.

Література

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 21.06.2001 № 2542-III. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14&p=1274778545761517>
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15&p=1274778545761517>
3. Ловінська Л. Г., Свірко С. В., Єфименко Т. І., Каницуров О. О. Фінансовий облік у державному секторі : міжнародний підхід. Ч.1. — К.: Аграрна наука, 2009. — 480 с.
4. Про бюджетну класифікацію та її запровадження : наказ Міністерства Фінансів України від 27.12.2001 р. № 604. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1287.54&nobreak=1>
5. Про державний бюджет України на 2005 рік : Закон України від 23.12.2004 № 2285-IV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2285-15&p=1239953746685981>
6. Про державний бюджет України на 2006 рік : Закон України від 20.12.2005 № 3235-IV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3235-15&p=1239953746685981>

7. Про державний бюджет України на 2007 рік : Закон України від 19.12.2006 № 489-V. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=489-16&p=1239953746685981>

8. Про державний бюджет України на 2008 рік : Закон України від 28.12.2007 № 107-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=107-17&p=1239953746685981>

9. Про державний бюджет України на 2009 рік : Закон України від 26.12.2008 № 835-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=835-17&p=1239953746685981>

10. Про запровадження проміжної моделі переходу від відкриття асигнувань до погашення зобов'язань розпорядників (одержувачів) коштів : наказ Державного казначейства України від 23.06.2006 р. № 166. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : www.treasury.gov.ua/main/doccatalog/document?id=24767

11. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України : наказ Державного комітету статистики України від 18.04.2005 № 96. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1157.597.3&nobreak=1>

12. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=307050

13. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Надія Хорунжак // Галицький економічний вісник. — 2009. — № 2. — С. 152+156X. — (інформаційно+аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).

Стаття надійшла до редакції 12.05. 2010 р.

УДК 657

М. М. Кругла,
ст. викладач кафедри
обліку, аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ФОРМУВАННЯ ЯКОСТІ МОЛОКА У МОЛОЧНОМУ СКОТАРСТВІ: УПРАВЛІНСЬКИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТИ

В статье рассмотрены управленческий и учетный аспекты формирования качества молока в молочном животноводстве.