

СУШКО

Наталія Іванівна  
nisushko@ukr.net

УДК 336.14:657

## КАЗНАЧЕЙСЬКЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ ЗА ВИДАТКАМИ: УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ

## TREASURY SERVICES OF UKRAINE'S BUDGETS BY EXPENSES: THE IMPROVEMENT OF METHODOLOGY AND ORGANIZATION

к.е.н., доцент, завідувач  
відділу методології  
бухгалтерського обліку,  
НДФІ ДННУ "Академія  
фінансового управління"

*У статті розглянуті питання методології та організації казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів України за видатками. Визначено напрямки його розвитку в умовах модернізації системи управління державними фінансами України (СУДФ): запровадження дистанційного обслуговування розпорядників бюджетних коштів; застосування у бухгалтерському обліку виконання бюджетів національних стандартів і*

*плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Запропоновано модель бухгалтерського узагальнення інформації за видатками бюджетів від обмінних та необмінних операцій, яка передбачає одночасне відображення операцій «казни» і «виконання бюджетів», що дозволить формувати базу даних в режимі реального часу.*

*В статье рассмотрены вопросы методологии и организации казначейского обслуживания государственного и местных бюджетов Украины по расходам. Определены направления его развития в условиях модернизации системы управления государственными финансами Украины (СУДФ): внедрение дистанционного обслуживания распорядителей бюджетных средств; применение в бухгалтерском учете исполнения бюджетов национальных стандартов и плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Предложена модель бухгалтерского обобщения информации по расходам бюджетов от обменных и необменных операций, которая предусматривает одновременное отображение операций «казны» и «исполнения бюджетов», что позволит формировать базу данных в режиме реального времени.*

*The issues of methodology and organization of treasury services of the state and local budgets of Ukraine by expenses are investigated in the article. The directions for its development in terms of modernization of public finance management system of Ukraine (PFMS) were defined: the introduction of the distant servicing of spending units; the application of national standards and public sector chart of accounts in accounting for budget execution. The model of accounting generalization of information on budget expenses from exchange and non-exchange transactions was suggested. Also, this model provides the simultaneous reflection of transactions of "treasury" and "budget execution". This allows creating the database in real time.*

**Ключові слова:** бюджет; видатки бюджету; казначейство; казначейське обслуговування бюджетів; національні стандарти; рахунки бухгалтерського обліку; база даних

**Ключевые слова:** бюджет; расходы бюджета; казначейство; казначейское обслуживание бюджетов; национальные стандарты; счета бухгалтерского учета; база данных

**Keywords:** budget; budget expenses; the Treasury; treasury service of budgets; national standards; chart of accounts; database

## ВСТУП

Обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками є однією зі складових реалізації Казначейством державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетів.

Тема обслуговування бюджетів за видатками завжди була дискусійною, оскільки стосується питань як управління витратами, так і використання фінансових ресурсів. Особливої актуальності вона набуває в період зростання розриву між видатками й доходами бюджетів, котрий супроводжується збільшенням його дефіциту.

Управління видатками бюджету є важливою частиною бюджетної політики і великою мірою визначається станом бюджетного процесу, порядком пла-

нування, затвердження та виконання бюджету в частині видатків, а також контролем за його виконанням.

Чинна модель управління витратами державного бюджету склалася не відразу. На її розвиток істотно вплинули зміни законодавства, які регулюють бюджетний процес та бухгалтерський облік у державному секторі, національну платіжну систему, статус і контрольні повноваження органу, що здійснює обслуговування бюджету.

В Україні проблеми управління витратами вивчала О. Чечуліна. Науковець визначає систему управління доходами й витратами бюджету "як комплекс взаємопов'язаних і взаємозалежних частин, які створюють певну цілісність, що дозволяє вирішувати питання, пов'язані з плануванням, обліком, аналізом,

контролем, бюджетним регулюванням та використанням бюджетних коштів” [1, с. 3]. Д. Кудінов, Е. Курганська та Р. Макуцький присвятили науковій праці врегулюванню проблемних питань казначейського обслуговування державного бюджету та механізмів управління державними коштами на регіональному рівні [2-4]. Управління фінансовими ресурсами держави вивчалися С. Булгаковою, Т. Кубліковою [5; 6, с. 18-19]. Ю. Голинський розглядав окремі питання організації казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів [7]. Проте за рамками наукових досліджень залишилися питання, що стосуються удосконалення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками в контексті модернізації СУДФ, зокрема запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

У рамках виконання Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р, передбачається запровадження нової методології бухгалтерського обліку у бухгалтерський облік виконання бюджетів.

З огляду на це слід: адаптувати облікову систему АС «Є-Казна» та внутрішню платіжну систему Казначейства до нової методології бухгалтерського обліку виконання бюджетів; створити структуровану централізовану базу даних, яка ґрунтується на уніфікованих параметрах, та наповнюється в процесі дистанційного обслуговування розпорядників бюджетних коштів [8, с. 52].

**МЕТОЮ РОБОТИ** є комплексне дослідження організаційно-методологічних аспектів казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів за видатками в умовах запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) і Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (План рахунків) [9], прийнятих на виконання плану заходів щодо реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. (постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34).

#### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, дедукції, конкретизації та узагальнення теоретичного та практичного матеріалу.

#### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведений аналіз законодавства дає змогу зробити висновок, що загальні засади казначейського обслуговування бюджетів за видатками визначені нормами Бюджетного кодексу України (ст. 43, 47-49, 51, 57 та 78). Методологію казначейського обслуговування державного й місцевих бюджетів за видатками визначено розпорядчими документами Міністерства фінансів України, а організацію – Казначейством. Механізм казначейського обслуговування бюджетів за видатками аналогічно механізму за доходами здійснюється на основі ведення ЄКР, відкритого в

Національному банку України (НБУ).

Загальновідомо, що для забезпечення ефективної роботи платіжних систем необхідними елементами є: нормативно-правова база, котра регулює платіжні відносини; бухгалтерська й технологічна модель, яка є основним операційним механізмом здійснення платежів. Усі елементи платіжної системи тісно пов'язані й не можуть розглядатися відокремлено.

Зауважимо, що в умовах запровадження НП(С)БОДС методологія здійснення контролю в процесі казначейського обслуговування державного бюджету за витратами не змінюється. Казначейство буде здійснюється платежі з бюджетних рахунків, відкритих на ім'я клієнтів, за їх дорученнями за наявності: відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету; затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми та відповідних бюджетних асигнувань у розпорядників коштів.

Проте, запровадження НП(С)БОДС 135 «Витрати» та нового плану рахунків зумовлюють перегляд теперішньої інформаційної та організаційної моделі казначейського обслуговування бюджетів за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. Удосконалення порядку деталізації інформації обумовлено зміною підходів щодо класифікації рахунків у плані рахунків, зокрема в частині загального і спеціального фондів бюджетів.

Запропоновані автором підходи до сегментації інформації та здійснення Казначейством у автоматизованому вигляді контрольних повноважень можуть бути застосовані під час створення інформаційних систем казначейського обслуговування державного й місцевих бюджетів, які ґрунтуються на новій методології бухгалтерського обліку в державному секторі. Результати досліджень автора, проведених у 2013–2015 рр., апробовано в монографіях та міжнародних науково-практичних конференціях [10, с. 233–238; 10, с. 412–419; 11, с. 139–151; 12, с. 130–133]. Групування та бухгалтерське узагальнення інформації дасть змогу забезпечити Казначейством автоматизовану обробку даних й обмін інформацією в режимі реального часу відповідно до вимог системи електронних платежів Національного банку України (СЄП НБУ) і створити інформаційне забезпечення управління державними фінансами [13].

Для забезпечення розрахунково-касового обслуговування розпорядників коштів бюджетів пропонуємо в Казначействі (центральный апарат) відкривати аналітичні рахунки за субрахунками 3431 „Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами державного бюджету” та 3442 „Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів” 3-го класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» плану рахунків.

Тож названі вище рахунки пропонуємо відкривати за такими складовими:

1) у розрізі загального і спеціального фондів бюджету. Задля цього пропонуємо також застосовувати аналогічно, як і за доходами, уніфіковані коди, які відповідають виду коштів (F);

2) за кожною виконуваною розпорядником (одержувачем) бюджетних коштів бюджетною програмою

відповідно до кошторису (плану використання бюджетних коштів) (код типу рахунку (GG), 2 знаки);

3) із використанням унікального номеру розпорядника (одержувача) бюджетних коштів (код із 5 знаків – NNNNN), який відповідає коду за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів).

Для забезпечення формування інформаційної бази даних казначейського обслуговування бюджетів за витратами запропоновано використовувати відповідні рахунки 2-го класу «Фінансові активи», 3-го класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів», 8-го класу «Витрати», та 9-го класу «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» плану рахунків.

З огляду на те, що групування витрат бюджетів за НП(С)БОДС № 135 «Витрати» (витрати від обмінних і необмінних операцій) не відповідає їх групуванню за економічною класифікацією видатків бюджету (поточні і капітальні видатки), а також здійснення автоматизованої обробки даних в режимі реального часу, необхідно встановити відповідність рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку витрат державного і місцевих бюджетів, кодам економічної класифікації видатків. Запровадження такого довідника, який має бути єдиним для застосування всіма органами Казначейства, дозволить обробляти та формувати інформацію у потрібному для управлінських рішень форматі.

В умовах автоматизованої обробки в режимі реального часу інформації щодо здійснення видатків бюджетів, яка передається у СЕП НБУ, важливо унормувати метод їх визнання у бухгалтерському обліку.

За нормами розділу III НП(С)БОДС 135 «Витрати» витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Вважаємо, що витрати загального і спеціального фондів бюджетів *не можливо прямо пов'язати із доходом*. До законодавчого урегулювання неузгоджених у законодавстві підходів щодо групування видатків бюджетів останні можливо визнавати у бухгалтерському обліку у момент руху коштів на СКР, що відповідає касовому методу.

Тож модель казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів за витратами у контексті запровадження національних стандартів та плану рахунків передбачає інформаційний зв'язок між коштами і видатками бюджету, бюджетними асигнуваннями, фінансовими зобов'язаннями та кошторисними призначеннями розпорядника бюджетних коштів.

Бухгалтерське узагальнення інформації в процесі казначейського обслуговування за видатками на прикладі державного бюджету за обмінними і необмінними операціями наведено на рис. 1.

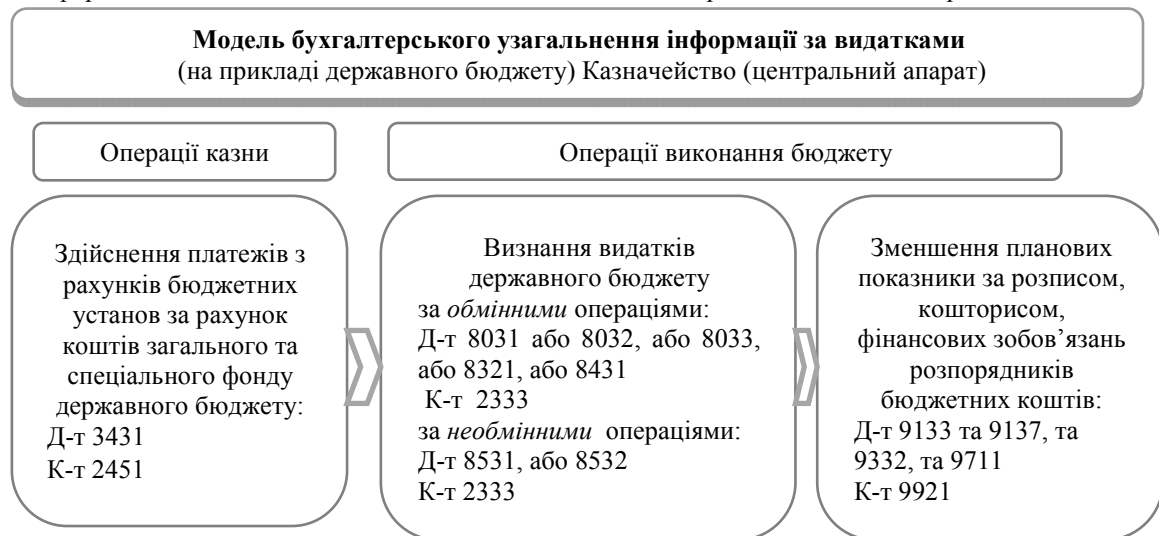


Рис. 1. Модель бухгалтерського узагальнення інформації за видатками державного бюджету в умовах запровадження НП(С)БОДС № 135 «Витрати» [складено автором]

З метою вдосконалення управління витратами державного бюджету в контексті запровадження НП(С)БОДС автором запропоновано запровадити систему дистанційного обслуговування розпорядників бюджетних коштів, що сприятиме створенню централізованих баз даних та оприлюдненню публічної інформації в режимі он-лайн [14, с. 105]. Ця система допоможе спростити й оптимізувати взаємодію розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з органами Казначейства шляхом запровадження електронного формату обслуговування клієнтів із вико-

ристанням засобів електронного цифрового підпису та сучасних Інтернет-технологій.

## ВИСНОВКИ

З метою забезпечення запровадження національних стандартів та плану рахунків у бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів розроблено модель бухгалтерського узагальнення інформації за видатками від обмінних та необмінних операцій бюджетів в процесі їх казначейського обслуговування, яка передбачає на підставі інформації первинного документа одночасне відображення операцій

«казни» і «виконання бюджетів». Її застосування при автоматизованій обробці інформації в процесі казначейського обслуговування бюджетів за видатками дозволить Казначейству формувати централізовану базу даних в режимі реального часу.

Визначені підходи до визнання у обліку витрат від обмінних (необмінних) операцій бюджетів у режимі реального часу. Доведено, що до законодавчого урегулювання розбіжностей норм БКУ та НП(С) БОДС 135 «Витрати» в частині визнання витрат державного і місцевих бюджетів останні можуть визнаватися в момент здійснення платежів з реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів (виконання зареєстрованих в Казначействі бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів за рахунок коштів відповідного бюджету) в процесі їх казначейського обслуговування. Тобто, визнавати видатки бюджетів як і доходи у момент руху коштів на ЄКР, що відповідає касовому методу.

#### Список використаних джерел

1. Чечуліна О.О. Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвиток казначейської системи його виконання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. Київ, 2002. 20 с.
2. Кудінов Д.Г. Моделювання механізмів управління державними фінансовими коштами у регіоні: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.03.02: Донец. нац. ун-т. - Донецьк, 2003. - 19 с.
3. Курганська Е.І. Механізм управління фінансовими ресурсами в системі казначейства: автореф. дис.. канд. екон. наук: 08.00.08; Одес. нац. екон. ун-т. - О., 2013. - 20 с.
4. Макуцький Р.Т. Казначейське обслуговування Державного бюджету України: реалії та шляхи вдосконалення : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01; Терноп. держ. екон. ун-т. – Т., 2006. – 20 с. – укр.
5. Булгакова С.О. Управління фінансовими ресурсами у системі Казначейства Фінанси України. – 2006. – №7. – С. 18-29.
6. Кублікова Т.Б. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами : монографія / Т.Б. Кублікова, Е. І. Курганська. – Одеса: ОНЕУ, 2015. – 323 с.
7. Голинський Ю.О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08; Львів. держ. фін. акад. - Львів, 2015. – 20 с.
8. Сушко Н.І. Казначейське обслуговування бюджетів із застосуванням інформаційних систем: проблеми та напрями. *Slovak international scientific journal*. 2017. № 7. – Vol. 1. С. 45–53.
9. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів від 31.01.2013 № 1203. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14.
10. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
11. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. / за ред. Л.Г. Ловінської. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В. Свірко та ін. – Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 568 с.
12. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції у 2 т. Т. 1 / за ред. О.В. Шлапака, Т.І. Єфименко. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 784 с.
13. Сушко Н.І. Інформаційна модель управління доходами державного бюджету в контексті запровадження НП(С)БОДС. *Показники та фактори конкурентоспроможності національної економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 2–3 жовтня 2015 р.)*. Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2015. С. 130 – 133.
14. Сушко Н.І. Управління витратами державного сектору в контексті запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. 94–108.