



Шевчук С. В.,

*кандидат економічних наук, старший науковий співробітник НДІ фінансового права, Національний університет ДПС України*

## ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЄДИНОГО КАЗНАЧЕЙСЬКОГО РАХУНКУ У РОЗРІЗІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ

*У статті розглянуто правові засади функціонування єдиного казначейського рахунку у розрізі обліку доходів виконання бюджетів. Проаналізовано сучасний стан аналітичного наповнення органів Державної казначейської служби України. Виокремлено проблемні питання та запропоновано шляхи їх вирішення.*

*В статье рассмотрены правовые основы функционирования единого казначейского счета в разрезе учета доходов исполнения бюджетов. Проведен анализ существующего состояния аналитического наполнения органов Государственной казначейской службы Украины. Выделены проблемные вопросы и предложены пути их решения.*

*The article deals with the legal principles of operation of a single treasury account in terms of income budget execution. The present state of functioning of the analytical content of the State Treasury of Ukraine. Singled out problems and proposed solutions.*

**Ключові слова:** єдиний казначейський рахунок, бюджетна система, аналітичні рахунки.

Переформатування сучасної системи управління фінансовими ресурсами держави в контексті глобальних фінансово-економічних криз, волатильності міжнародних ринків капіталу та коливань ринкової кон'юнктури є необхідною передумовою сталого розвитку держави. В умовах постійного зростання державних витрат, збільшення дефіциту бюджету та диспропорцій фактичних та прогнозованих макроекономічних показників загострюється питання ролі фінансових інститутів, які б могли забезпечити раціональний розподіл державних фінансів. Передовий зарубіжний досвід переконливо свідчить, що серед найбільш ефективних заходів управління бюджетними коштами є використання механізму касового виконання державного бюджету органами казначейства.

За сучасних умов розвитку казначейської системи в Україні неможливо повною мірою й ефективно використовувати переваги управління фінансовими потоками при виконанні державного та місцевих бюджетів органами Державної казначейської служби. У зв'язку з цим актуальність проблеми полягає у підвищенні ефективності виконання бюджету, удосконаленні існуючої системи єдиного казначейського рахунку та перегляді нормативно-правової бази аналітичного забезпечення та обліку доходів державного і місцевих бюджетів, що є необхідною умовою ефективного управління грошовими ресурсами.

Питання казначейського обслуговування виконання бюджетів висвітлювалися у працях С. Булгакової, О. Василика, Є. Галушка, С. Лондара, Р. Макуцького, К. Павлюка, П. Петрашка, О. Прутковської, В. Стояна, С. Юрія, О. Чечуліної та інших.

Проте, незважаючи на значний теоретико-практичний внесок науковців, нові соціально-економічні реалії потребують подальшого дослідження питання казначейського управління бюджетними ресурсами у розрізі вдосконалення аналітичного забезпечення та обліку доходів системи органів Державної казначейської служби України, нала-

годження взаємодії з іншими органами державної влади та розроблення пропозицій щодо вдосконалення моделі казначейського виконання бюджетів.

Відповідно до Указу Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011 «Про Положення про Державну казначейську службу України» [1] бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів веде Державна казначейська служба України. Через систему електронних платежів Національного банку України державний орган здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, управляє ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунку, відкриває та закриває рахунки поточного та наступного бюджетного періоду, а також залучає на поворотній основі кошти єдиного казначейського рахунку для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України тощо.

Відповідні платежі зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок (далі – ЄКР) Державного бюджету України, що регулюється наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 30.11.2010 р. № 449 «Про внесення змін до наказу Державного казначейства України від 26.06.2002 р. № 122» [2] та не можуть акумулюватися на рахунках органів стягнення. Ці надходження визнаються зарахованими в дохід державного бюджету з моменту зарахування на єдиний казначейський рахунок державного бюджету.

В українському законодавстві єдиний казначейський рахунок інтерпретується як основний рахунок держави для проведення фінансових операцій та ефективного управління коштами державного й місцевих бюджетів через систему електронних платежів Національного банку України [2].

При більш детальному розгляді потрібно зазначити, що на ЄКР, відкритому на балансі Державної казначейської служби України, відображаються операції про рух коштів на рахунках, які відкриті в



Державній казначейській службі України та її головних управлінь, а також даний рахунок об'єднує кошти субрахунків, що відкриті на балансі головних управлінь.

На субрахунках ЄКР ведеться аналітичний облік коштів державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, коштів інших клієнтів.

З метою ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів, а також інших операцій з коштами клієнтів, передбачених законодавством, в органах Державної казначейської служби України відкриваються бюджетні рахунки, які діють відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного й місцевих бюджетів та Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Державного казначейства, затверджених наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119.

Головними перевагами функціонування ЄКР є швидка мобілізація коштів, отримання в режимі реального часу інформації про їх обсяг та, як наслідок, оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення виконання бюджетів і ефективного управління державним боргом. Проте варто зазначити, що в Україні практика ефективного використання відповідного механізму досі потребує коригувань та взаємоузгоджень. Зокрема, тимчасово вільні кошти ЄКР досі використовуються винятково для покриття касових розривів, що виникають при виконанні бюджетів.

Створення ЄКР дає можливість централізувати бюджетні ресурси держави, що, звісно, не вирішує завдання підвищення ефективності використання поточних активів і пасивів бюджету, а лише створює передумови для цього. Тим самим стає актуальним питання формування ефективної моделі використання фінансових ресурсів державного бюджету, сконцентрованих на єдиному рахунку. Важливою складовою цієї моделі є технологія активного управління щоденними касовими активами і пасивами, що створюються у процесі виконання дохідної та видаткової частини державного бюджету [3, с. 65].

Так, наприклад, у ряді зарубіжних країн управління ліквідністю єдиного казначейського рахунку приділяється значно більше уваги, ніж представниками вітчизняного науково-практичного кола. У відповідному контексті серед розвинених країн варто виокремити Францію.

У Франції визначальну роль в управлінні грошовими коштами держави відіграють Банк Франції, який обслуговує ЄКР і забезпечує функціонування розрахунково-платіжної системи для виконання бюджетних платежів, Казначейство Франції, яке здійснює касове планування та платежі за заявками бюджетних установ, та фінансова агенція «Франс Трезор» (АФТ), яка забезпечує наявність на ЄКР необхідного для здійснення платежів залишку коштів, інвестує тимчасово вільні активи або запозичує фінансові ресурси [4, с. 175].

Як було зазначено вище, ЄКР є консолідованим рахунком, на який надходять платежі з інших аналітичних рахунків, що регламентуються відповідними постановами, положеннями та інструкціями. Для більш повного розуміння механізму функціонування ЄКР та здійснення обліку доходів державного і місцевих бюджетів варто зосередити увагу на дослідженні ряду нормативно-правових документів, що регулюють відповідний вектор відносин.

Усе розпочинається з наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України» від 22.06.2012 р. № 758 [5], який регламентує взаємовідносини між органами Державної казначейської служби України і розпорядниками бюджетних коштів, одержувачами бюджетних коштів, відокремленими структурними підрозділами, підприємствами, установами, організаціями і фізичними особами-підприємцями, а також органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, й органами місцевого самоврядування у процесі відкриття (закриття) рахунків.

На нашу думку, серед головних функцій відповідного нормативно-правового документа варто виокремити такі:

- регулювання передумов відкриття бюджетних рахунків залежно від наявності, відсутності або сформованості таких рахунків у розпорядників бюджетних коштів;
- зазначення чіткого переліку документів, що мають надаватися в установленому порядку для відкриття відповідних рахунків в органах Державної казначейської служби України, та терміну їх подання;
- формування справ з юридичного оформлення рахунків, які містять договір про здійснення розрахунково-касового обслуговування, додатковий договір (у разі наявності), реєстраційну картку тощо;
- регламентація взаємодії органів Державної казначейської служби України з Міністерством доходів і зборів України щодо відкриття/закриття, обліку рахунків та термінів обміну інформацією між ними.

Далі набуває чинності Інструкція Міністерства фінансів та Державного казначейства України «Про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державного казначейства» від 28.11.2000 р. № 119 [6], що регламентує правила відкриття рахунків на балансі органів Державного казначейства за Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, а також встановлює правила кодування аналітичних рахунків за балансовими рахунками, а також бюджетного, управлінського та позабалансового обліку.

Правила відкриття аналітичних рахунків з виконання бюджетів ґрунтуються на Законі України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік, Плані рахунків та нормативно-правових актах, що регулюють бюджетні відносини в Україні. Кодування аналітичних параметрів здійснюється на



підставі Довідника адміністративно-територіальних одиниць, Єдиного Державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), Бюджетної класифікації, довідників Національного банку України та довідників Державного казначейства України.

Залежно від призначення коштів рахунки, відкриті в органах Державного казначейства України, класифікують на такі види:

- 1) особові рахунки:
  - особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду місцевого бюджету;
  - особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими зі спеціального фонду місцевого бюджету;
- 2) реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного та місцевих бюджетів;
- 3) реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного та місцевих бюджетів:
  - для обліку коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами;
  - для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ;
  - для обліку інших надходжень спеціального фонду;
  - для обліку коштів субвенцій, одержаних з місцевих бюджетів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку;
- 4) рахунки для обліку загальнодержавних видатків;
- 5) рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами;
- 6) небюджетні рахунки розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів, які відкриваються органами Державного казначейства України за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів.

Залежно від виду рахунків, що зазначені вище, для обліку надходжень відкриваються відповідні балансові рахунки за певним кодом. Наприклад, рахунки з обліку надходжень коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки, відкриваються за балансовим рахунком 3121. Рахунки для зарахування коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, відкриваються за балансовим рахунком 3131, для зарахування коштів, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами, відкриваються за балансовим рахунком 3311 і т. д.

Кількість рахунків, які відкриваються в органах Державного казначейства України для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету, залежить від потреби у забезпеченні виконання закону України про державний бюджет України на відповідний рік.

Проте варто зазначити, що в даному аспекті і

виникають дискусійні питання, що створюють незручності як державним органам, так і платникам податків. Існуюча система оперативного обліку платежів має досить велику кількість бюджетних рахунків, відкритих в органах казначейської служби (близько 800 тисяч), та деталізовану бюджетну класифікацію, що налічує близько 250 кодів. Проблема також полягає в параметрах кодування аналітичних рахунків, що, по-перше, містять ємкий чотирнадцятизначний код знаків, а, по-друге, відповідні символи дублюють інформацію у розрізі номера балансового рахунка та коду бюджетної класифікації.

Це, у свою чергу, зумовлює потребу у формуванні платниками податків значної кількості платіжних доручень, які подаються до обслуговуючих банків на сплату різних податків і зборів, та сприяє помилкам платників при сплаті податків, які призводять до необхідності у поверненні коштів з бюджету. Так, з одного боку, перевантаженість інформаційних систем органів ДКСУ та Міндоходів, при якій нерідко інформація надходить із запізненням, а з іншого – велика кількість фінансових витрат і робочого часу платників податків на формування та виконання банками платіжних доручень на перерахування платежів. Дані невідповідності перешкоджають оптимальному фінансовому управлінню державними ресурсами, успішному функціонуванню державних служб, а також створюють суспільне напруження.

Аналіз науково-теоретичної та нормативно-правової бази в ході дослідження дав змогу виявити певні диспропорції у функціонуванні казначейської системи під час виконання бюджетів. По-перше, властивості ЄКР у нашій країні використовуються не повною мірою, хоча величина та динаміка залишків грошових активів на ЄКР визначає величину та динаміку монетарної бази; по-друге, нормативно-правова база аналітичного наповнення рахунків потребує коригувань та видозмін; по-третє, назріло питання створення прозорої системи розрахунків платників податків з бюджетами з єдиним салдо за різними податками і зборами; по-четверте, характер позиції органів Державної казначейської служби, що може змінюватися від пасивної, коли тільки виділяються ресурси бюджетним установам, до активної, що характеризується встановленням обмежень на зобов'язання або оплату державних видатків, є одним з індикаторів успішного управління фінансовими ресурсами держави.

На нашу думку, урегулювання зазначених вище особливостей функціонування органів казначейства сприятиме покращанню не тільки ендогенного мікроклімату державних органів, а також матиме позитивний вплив на фінансову систему в цілому. Також варто зазначити, що єдність бюджетної системи України не може бути забезпечена лише наявністю єдиного рахунку надходжень і платежів. Реформування нормативно-законодавчої бази функціонування казначейської системи, спрощення єдиної бюджетної класифікації доходів і видатків, запровадження єдиного бухгалтерського обліку, удосконалення програмно-технічної моделі обслуговування єдиного казначейського рахунку,