

Н. І. Сушко**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ
В КОНТЕКСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

У статті розкрито сутність і значення моделювання в управлінні витратами та системах бухгалтерського обліку. Проаналізовано чинну модель управління витратами, яка базується на застосуванні програмно-цільового методу у бюджетному процесі, орієнтованого на результат. З'ясовано, що на функціональну модель управління витратами державного бюджету впливають повноваження й статус у платіжній системі органів Казначейства України, розвиток інформаційних технологій та вдосконалення бухгалтерського обліку виконання державного бюджету відповідно до міжнародних вимог. Проаналізовано контрольні повноваження цих органів у процесі казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, котрі є складовою управління витратами державного бюджету. Згідно з чинною моделлю, систематизація даних про операції щодо управління витратами в інформаційній системі здійснюється відповідно до прийнятої методології бухгалтерського обліку виконання державного бюджету. Проте є потреба в удосконаленні управління витратами в контексті запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та НП(С)БОДС 135 "Витрати". Надано пропозиції щодо формування структури даних та їх систематизації в інформаційній базі за витратами державного бюджету із застосуванням нової бухгалтерської моделі й автоматизованої обробки інформації в режимі реального часу. За результатами дослідження запропоновано інформаційну модель управління витратами державного бюджету, що ґрунтується на функціональних зв'язках учасників бюджетного процесу при казначейському обслуговуванні державного бюджету за витратами; повноваженнях органів Казначейства України в процесі розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів, а також веденні обліку та складанні звітності про виконання державного бюджету; функціонуванні єдиного казначейського рахунку; автоматизованій обробці даних, отриманих дистанційно.

Ключові слова: інформаційна модель, управління державними витратами, Казначейство, казначейське обслуговування державного бюджету, систематизація інформації, уніфіковані параметри.

Рис. 2. Табл. 1. Літ. 26.**Н. И. Сушко****УПРАВЛЕНИЕ РАСХОДАМИ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА
В КОНТЕКСТЕ ВНЕДРЕНИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

В статье раскрыты сущность и значение моделирования в управлении расходами и системах бухгалтерского учета. Проанализирована действующая модель управления расходами, которая базируется на применении программно-целевого метода в бюджетном процессе, ориентированного на результат. Установлено, что на функциональную модель управления расходами государственного бюджета влияют полномочия и статус в платежной системе органов Казначейства Украины, развитие информационных технологий и совершенствование бухгалтерского учета выполнения государственного бюджета в соответствии с международными требованиями. Проанализированы контрольные полномочия этих органов в процессе казначейского обслуживания государственного бюджета по расходам, которые являются составляющей управления расходами государственного бюджета. Согласно действующей модели, систематизация

© Сушко Н. І., 2015

данных об операциях по управлению расходами в информационной системе осуществляется в соответствии с принятой методологией бухгалтерского учета выполнения государственного бюджета. Однако есть необходимость в усовершенствовании управления расходами в контексте внедрения Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе и НП(С)БУГС 135 “Расходы”. Представлены предложения касательно формирования структуры данных и их систематизации в информационной базе по расходам государственного бюджета с применением новой бухгалтерской модели и автоматизированной обработки информации в режиме реального времени. По результатам исследования предложена информационная модель управления расходами государственного бюджета, основанная на функциональных связях участников бюджетного процесса при казначейском обслуживании государственного бюджета по расходам; полномочиях органов Казначейства Украины в процессе расчетно-кассового обслуживания распорядителей бюджетных средств, а также ведении учета и составлении отчетности о выполнении государственного бюджета; функционировании единого казначейского счета; автоматизированной обработке данных, полученных дистанционно.

Ключевые слова: информационная модель, управление государственными расходами, Казначейство, казначейское обслуживание государственного бюджета, систематизация информации, унифицированные параметры.

Nataliia Sushko

PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT IN THE CONTEXT OF THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

The essence and significance of modeling in expenditure management and in accounting systems are revealed. An existing expenditure management model, based on the application of performance-based budgeting in the budgeting process, is analyzed. It is found that functional model of public expenditure management is affected by powers and status of the Treasury authorities in the national payment system, the development of information technologies and improvement of the state budget execution accounting in accordance with international requirements. The supervisory powers of mentioned institutions in the state budget treasury servicing are analyzed by expenditures, which are a component of state budget expenditure management. Under an existing model, systematization of data on operations concerning expenditure management in the information system is carried out according to the current accounting methodology of the state budget execution. However, there is a need in improvement of expenditure management in the context of implementation of the Plan of the Public Sector Accounts and the National Policy (Standard) of the Public Sector Accounting 135 “Expenditures”. The proposals on structure formation and systematization of data in the information base by the state budget expenditures using the new accounting model and automated data processing in real time are suggested. Based on conducted study it is proposed an information model of the state budget expenditure management, which is based on: functional relations of the budget process participants within the state budget treasury servicing by expenditures; the powers of the Treasury authorities in the process of cash management of budget funds' spending units and providing accounting and reporting on the state budget execution; functioning of the single treasury account; automated processing of data received by remote mode.

Keywords: information model, public expenditure management, Treasury, state budget treasury servicing, systematization of information, standardized options.

JEL classification: E62, H83, M40, M41.

Тема управління державними витратами завжди була дискусійною, оскільки стосується використання фінансових ресурсів. Особливої актуальності вона набуває в період зростання розриву між видатками й доходами державного бюджету, який супроводжується збільшенням його дефіциту.

У зарубіжній літературі проблематиці управління державними витратами присвячено праці А. Премчанда. За його словами таке управління традиційно

розглядається як система контролю, що включає дві функції: 1) функцію перевірки, звірки даних та, за потреби, їх перепереверки за допомогою другого комплексу рахунків чи реєстрів; 2) функцію ієрархічної підпорядкованості, відповідно до якої один орган на вищому рівні домінує над іншим із метою регулювання діяльності або впливу на неї [1, с. 10]. Продовжуючи дослідження, вчений констатує, що такі функції контролю зосереджуються в органах казначейства [1, с. 210].

В Україні проблеми управління витратами вивчала О. О. Чечуліна. На її думку, “найдоцільніше організаційно зосередити функції, пов’язані з управлінням доходами та його витратами і виконанням бюджету, в системі органів Державного казначейства України, яке має стати головним фінансовим агентом держави” [2, с. 2]. 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” [2, с. 3].

Досліджуючи питання моделювання управління витратами, доцільно розглянути понятійний апарат. Термін “модель” походить від латинського слова “modulus” (зразок, норма, міра), широко вживається в різних сферах діяльності людини та має багато семантичних значень.

Словники визначають модель як речову, знакову або уявну (мислену) систему, що відтворює, імітує чи відображає принципи внутрішньої організації або функціонування, певні властивості, ознаки чи характеристики об’єкта дослідження (оригіналу), безпосереднє вивчення якого неможливе, ускладнене або недоцільне, і може замінити цей об’єкт у пізнавальному процесі з метою одержання нових знань про нього [3]; схему, зображення чи опис якогось явища та процесу у природі та суспільстві [4, с. 384]. Згідно з навчальними посібниками, модель — це спрощене відображення економічного явища чи об’єкта або спрощений опис реальності, її можна подати у вигляді рівняння, схеми, графіка, діаграми тощо [5; 6, с.14].

Відповідно до Економічної енциклопедії, модель — це матеріальний або уявний об’єкт, котрий у процесі дослідження реального об’єкта замінює його таким чином, що дослідження об’єкта-замінника дає нові знання про об’єкт-оригінал. Вона є інструментом дослідження об’єкта через його опосередковане пізнання за допомогою об’єкта-замінника. Саме ця властивість методу моделювання визначає особливі форми використання абстракцій, аналогій, припущень, гіпотез, а також способи створення й розвитку теорій побудови моделей, інструментарію дослідження об’єкта [7, с. 453].

В. А. Штофф розуміє під моделлю “таку розумову реалізовану систему, яка, відображаючи та відтворюючи об’єкт дослідження, здатна замінити його так, що її вивчення дає нову інформацію про цей об’єкт” [8].

При побудові моделей, як вважає О. М. Власенко, незалежно від їх типу потрібно керуватися системними принципами. Ідеться про узгодження інформаційних, ресурсних, валідних та інших характеристик, а також правильне співвідношення різних рівнів побудови моделі та цілісність окремих стадій її проектування [9]. Саме модель є інструментом пізнання практики роботи підприємств, а моделювання в менеджменті, фінансах покликане вивчати процеси через спеціально створені їхні образи й описи — символи (моделі) [10, с. 71, 73].

Моделювання розглядається у двох аспектах: як дослідження об'єктів пізнання на моделях та як побудова й вивчення моделей реально існуючих предметів і явищ, а також об'єктів, що передбачаються (конструюються) [11, с. 299].

Питання застосування моделей у бухгалтерському обліку висвітлювали у своїх працях В. М. Жук, Т. Г. Маренич, Я. В. Соколов, М. М. Шигун [12—16] та ін. Провідні теоретики й практики бухгалтерського обліку обґрунтовували можливості використання моделювання в дослідженні об'єктів, предмету, методу бухгалтерського обліку, при формуванні облікової політики на рівні підприємства.

Як загальнонауковий метод дослідження моделювання застосовується також у теорії та практиці бухгалтерського обліку. Систематизація наукових публікацій дає змогу виокремити найактуальніші проблеми моделювання в бухгалтерському обліку, до котрих належать: теорія облікового моделювання, моделювання бухгалтерського обліку для цілей управління, розроблення моделей балансу та звітності, моделювання організації бухгалтерського обліку й облікової політики, моделі інформаційних технологій і комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Крім того, науковці досліджують проблеми застосування математичних методів при моделюванні бухгалтерського обліку для цілей контролю.

За Я. В. Соколовим моделювання — це метод бухгалтерського обліку, що дає змогу вивчати факти господарського життя та господарські процеси не прямо й безпосередньо, а через навмисно створені ним образи та описи — символи [14, с. 123]. Він зауважує, що “деякі фахівці в галузі обліку трактують моделювання як специфічно новий додатковий елемент бухгалтерського методу. Перелік цих елементів вони просто доповнюють моделюванням. Однак таке трактування помилкове. Моделювання не додатковий елемент, а новий, важливіший аспект, котрий дає змогу глибше й детальніше розглянути проблеми бухгалтерського обліку” [14, с. 64].

В. М. Жук дотримується того самого підходу. Він розглядає моделювання в бухгалтерському обліку як комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів і явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи й описи [12].

З точки зору Г. Велша та Д. Шорта, весь обліковий процес ґрунтується на обліковій формулі бухгалтерського балансу: Активи = Зобов'язання + Капітал

власників. На їхню думку, це бухгалтерське рівняння є одночасно алгебраїчною й економічною моделлю. Як алгебраїчна вона може бути представлена по-різному, наприклад так: Активи — Зобов'язання = Капітал. Як економічна вона означає: те, що мені належить, за вирахуванням того, що я винен, становить мій капітал. Учені вважають, що облікові моделі використовуються для проведення аналізу та запису кожної завершені операції [17, с. 64]. Згідно з цією моделлю, для кожної відображеної в обліку операції чи події мають зберігатися дві рівності: 1) активи дорівнюють сумі зобов'язань та капіталу власників; 2) дебити дорівнюють відповідним кредитам [17, с. 124].

Питання розвитку моделювання системи бухгалтерського обліку й елементів господарського обліку висвітлюються в працях М. М. Шигун [15; 16], а проблеми моделювання господарських процесів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку — В. В. Євдокимова [18]. Теоретичним засадам моделювання в бухгалтерському обліку та проблемам автоматизації інформаційного середовища з використанням модельного методу присвячені дослідження Я. В. Соколова [14]. Як зазначає Т. Г. Маренич, об'єктом моделювання можуть виступати не тільки окремі елементи системи бухгалтерського обліку, а й сама система в цілому [13].

Запропонована нами в результаті дослідження проблем моделювання бухгалтерського обліку виконання державного бюджету в умовах казначейського обслуговування та автоматизованої обробки даних у режимі реального часу модель бухгалтерського обліку видатків містила бухгалтерські проведення щодо реєстрації в органах Казначейства України планових показників за кошторисом і планом асигнувань розпорядника бюджетних коштів, а також їхніх фінансових зобов'язань [19]. Завдяки запровадженню моделі та застосуванню при цьому уніфікованих параметрів кодування рахунків аналітичного обліку видатків (основним із яких є бюджетна класифікація) було створено досить детальну інформаційну базу даних про виконання державного бюджету. Ця модель використовується в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету й на сучасному етапі.

Слід зазначити, що чинна інформаційна 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. Оскільки модель описує взаємозв'язок, що виникає в процесі діяльності, а управління державними витратами розглядається як система контролю, проаналізуємо вплив повноважень органу, котрий забезпечує обслуговування державного бюджету, на інформаційну модель управління витратами останнього.

Завдання, функції та повноваження органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетів у країні, закріплені в Бюджетному кодексі України

(БКУ). Відповідно до законодавства, виконання цих завдань покладено на Державну казначейську службу України (*дали* — Казначейство). Казначейство є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, котрий реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Більшість повноважень Казначейства визначені БКУ, а конкретні завдання, повноваження, права, відповідальність — Положенням про Державну казначейську службу України, нова редакція якого затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215 (*дали* — Положення) [20], та іншими нормативно-правовими актами.

Згідно з Положенням, Казначейство є учасником системи електронних платежів Національного банку України (*дали* — СЕП). Базовим законом, що визначає загальні засади функціонування платіжних систем в Україні та порядок здійснення переказу коштів у її межах є Закон України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні” від 05.04.2001 № 2346-III [21]. Згідно з цим Законом, СЕП є державною системою міжбанківських розрахунків. Вона забезпечує здійснення розрахунків у межах України між банками як за дорученнями клієнтів банків, так і за зобов’язаннями останніх та інших учасників системи. У СЕП виконуються міжбанківські перекази у файловому режимі та в режимі реального часу. Учасник системи, який працює в СЕП у файловому режимі, забезпечує прийняття платежів у режимі реального часу.

У файловому режимі обмін міжбанківськими електронними розрахунковими документами здійснюється шляхом прийняття-передання документів, сформованих у файл. У режимі реального часу кошти зараховуються на рахунок одержувача в момент надходження платежу від відправника до СЕП. Саме це є головною ознакою платіжних систем за міжнародною класифікацією. Загальні правила, види та стандарти розрахунків банків та їхніх клієнтів у гривні на території України, що проводяться за участю банків, визначені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, котра затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22 [22].

Таким чином, Казначейство є учасником загальнодержавної платіжної системи, що забезпечує здійснення розрахунків у електронній формі між банківськими установами (та їхніми філіями) як за дорученнями клієнтів банків, так і за зобов’язаннями банків один перед одним на території України. Крім того, Казначейство забезпечує обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого в Національному банку України. Відповідно до ст. 43 БКУ, казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає [23]:

1) розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

2) контроль здійснення бюджетних повноважень, зокрема при взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів.

З огляду на зазначене, інформаційна модель виконання державного бюджету і є моделлю діяльності Казначейства, спрямованої на казначейське обслуговування державного бюджету. При цьому відбувається послідовна зміна станів об'єкта в часі та сукупність послідовних дій, націлених на досягнення певного результату. Слід наголосити, що казначейське обслуговування передбачає певні взаємопов'язані процеси, котрі дають змогу забезпечити виконання Казначейством таких місій, як реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування та бухгалтерського обліку [20].

Складовою казначейського обслуговування є розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Воно передбачає відкриття й обслуговування рахунків органами Казначейства відповідно до умов договорів. Тобто органи Казначейства здійснюють обслуговування своїх клієнтів як установа банку (користуючись можливостями платіжної системи), однак при цьому реалізують відповідні контрольні повноваження, визначені БКУ (ст. 112) та іншими нормативно-правовими актами.

Органи Казначейства здійснюють обслуговування розпорядників коштів державного бюджету згідно з кошторисом, контролюючи при цьому відповідність кошторисів останніх показникам розпису держбюджету. Такий контроль проводиться на підставі норм ч. 2 ст. 47 БКУ. Для здійснення контролю ці органи реєструють та ведуть облік планових показників за відповідними документами (зведеними кошторисами, планами асигнувань загального фонду бюджету, спеціального фонду, використання бюджетних коштів тощо) розпорядників вищого рівня в розрізі розпорядників нижчого рівня й одержувачів і розписом бюджету. Оскільки згідно із законодавством дані всіх планових документів розпорядників бюджетних коштів мають відповідати тим, що відображені в казначейському обліку, органи Казначейства перевіряють відповідність показників планових документів, наданих розпорядниками коштів, показникам річного розпису [24].

При реєстрації в органах Казначейства бюджетних зобов'язань розпорядників коштів перевіряється відповідність напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (ч. 5 ст. 48 БКУ). Згідно з установленими повноваженнями [25], ці органи контролюють наявність асигнувань для взяття зобов'язань та відповідність узятих зобов'язань певним асигнуванням за їхніми економічними характеристиками.

Для забезпечення контролю органи Казначейства звіряють подані розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів реєстри бюджетних зобов'язань (бюджетних фінансових зобов'язань) та підтвердні документи на предмет відповідності включених до них даних. Окрім того, органи Казначейства контролюють дотримання розпорядниками коштів вимог ч. 4 ст. 48 БКУ, котрою встановлені межі бюджетних зобов'язань, а отже й бюджетної заборгованості.

Контрольні повноваження також здійснюються на виконання ст. 49 БКУ, якою визначено, що органи Казначейства проводять платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів за наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання в межах залишків відкритих асигнувань (коштів). Таким чином, нормами БКУ чітко визначені функції органів Казначейства в процесі казначейського обслуговування державного бюджету за видатками, об'єкти бухгалтерського обліку виконання державного бюджету й основні вимоги щодо його ведення.

Згідно з БКУ витрати державного бюджету:

- Обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається в бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників.

- Мають відображатися на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури. Усі бухгалтерські записи повинні підтверджуватися документально.

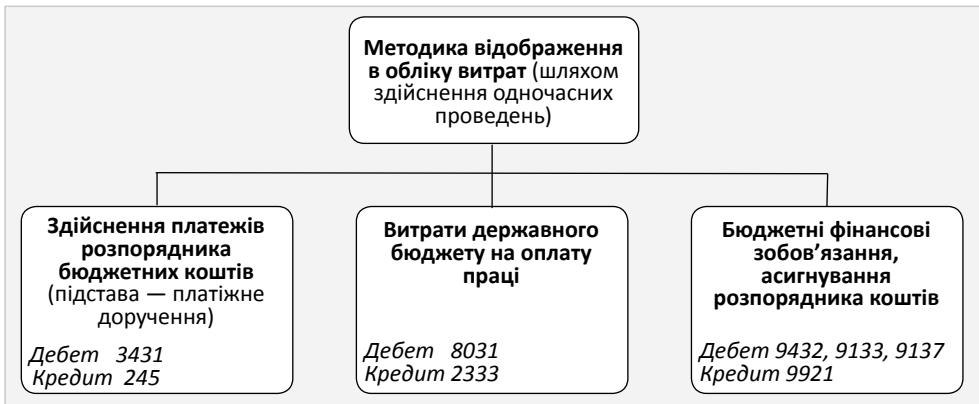
- Записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони здійснені.

З огляду на зазначене, об'єктами бухгалтерського обліку виконання державного бюджету, що пов'язані з проведенням операцій за витратами в процесі казначейського обслуговування, є:

- витрати;
- бюджетні призначення та асигнування, встановлені розписом і кошторисом та планом асигнувань розпорядників коштів державного бюджету;
- бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників коштів державного бюджету;
- відкриті асигнування;
- кошти розпорядника бюджетних коштів;
- кошти державного бюджету;
- єдиний казначейський рахунок.

За останніх п'ятнадцять років розвиток комп'ютерних технологій та запровадження операційних систем, котрі працюють у режимі реального часу, докорінно змінили порядок здійснення записів у бухгалтерському обліку виконання державного бюджету. Цей технологічний процес уможливив запровадження систем електронних переказів коштів і нагляду за всіма операціями від їх початку до завершення. Ще одним фактором еволюції бухгалтерського обліку виконання державного бюджету є зміст підзвітності.

Враховуючи те, що технологія процесу казначейського обслуговування державного бюджету за витратами не змінюється, та продовжуючи дослідження щодо вдосконалення бухгалтерського обліку виконання державного бюджету як функції казначейського обслуговування, пропонуємо бухгалтерську модель витрат виконання державного бюджету (рис. 1). Ця модель допоможе вирішити проблемні питання, пов'язані із систематизацією інформації в базах даних органів Казначейства щодо управління витратами державного бюджету, а застосування послідовних бухгалтерських проведення — узагальнити й накопичити в інформаційній системі дані про проведені операції державного бюджету за витратами відповідно до вимог бюджетного законодавства та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” (далі — НП(С)БОДС 135 “Витрати”).



Джерело: Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : у 2 т. Т. 2 / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко ; ДННУ “Акад. фін. упр.” — К., 2014. — С. 147—149.

Рис. 1. Бухгалтерська модель витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 “Витрати”

Утім, НП(С)БОДС 135 “Витрати” не містить вимоги щодо групування витрат державного бюджету за загальним і спеціальним фондами, тоді як БКУ (статті 13, 60) та НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” встановлено, що фінансова звітність про виконання державного бюджету повинна містити такий розріз даних.

Запропонована модель розрахована на автоматизовану обробку даних у режимі реального часу на підставі платіжного доручення розпорядника бюджетних коштів щодо здійснення платежів та підтвердженої інформації, що надійшла із СЕП у певному форматі. Органи Казначейства для обробки даних про проведені операції із виконання державного бюджету використовують автоматизовану систему, яка пов'язана з роботою автоматизованих систем,

котрі забезпечують роботу платіжної системи держави в режимі реального часу. Зазначене обумовлює чітку систематизацію інформації в базах даних органів Казначейства за уніфікованими параметрами, які допоможуть інтегрувати дані у звітність відповідно до вимог бюджетного процесу й бухгалтерського обліку державного сектору.

З огляду на це, органи Казначейства мають здійснювати облік планових показників, зобов'язань і витрат розпорядників бюджетних коштів за спеціальним фондом державного бюджету. З метою накопичення відповідної інформації та за результатами проведених досліджень, апробованих у монографії [26, с. 234—238], пропонуємо планові показники за витратами, бюджетними зобов'язаннями й бюджетними фінансовими зобов'язаннями, бюджетними асигнуваннями розпорядників коштів державного бюджету за обмінними та необмінними операціями держбюджету систематизувати за такими уніфікованими параметрами: BBBB K F GG NNNNNN.

При цьому аналітичні параметри набувають таких значень:

BBBB (4 знаки) — номер балансового рахунку;

K (1 знак) — ключ або контрольний розряд, що використовується автоматично, відповідно до стандарту СЕП;

F (1 знак) — ознака, яка відповідає видам коштів та може набувати значень, наведених у таблиці;

GG (2 знаки) — порядковий номер, котрий засобами програмного забезпечення присвоюється набору аналітичних параметрів (повинен містити всю необхідну інформацію про власника рахунку);

NNNNNN (6 знаків) — номер, який засобами програмного забезпечення присвоюється власникові рахунку під час відкриття йому аналітичного рахунку за відповідним балансовим рахунком.

Таблиця. Ознаки для кодування коштів

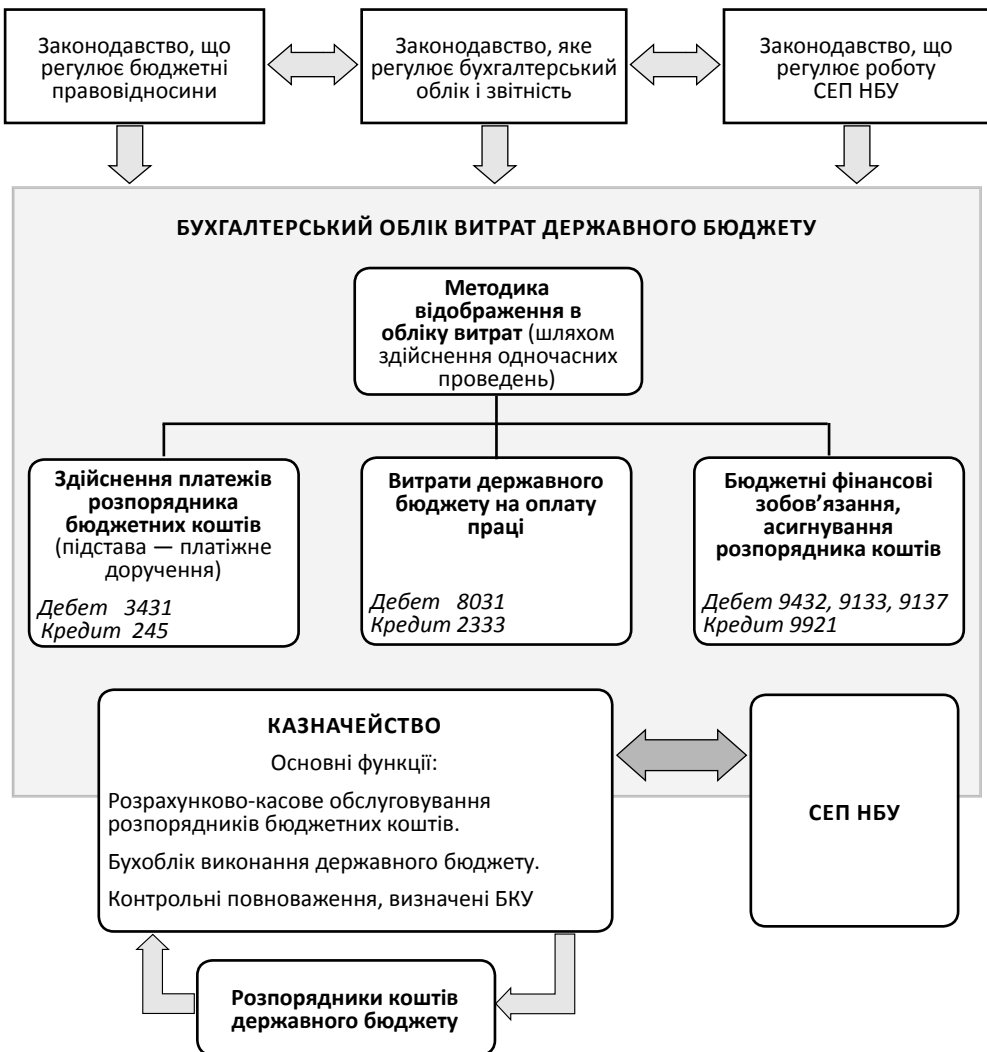
Код	Вид коштів
0	Загальний фонд бюджету
1	Інші надходження спеціального фонду
2	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами
3	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
9	Субвенції

Джерело: складено автором.

Отже, пропонуємо інформацію за рахунками 3431, 8031, 9432, 9133, 9137 (окрім рахунків 245 “Єдиний казначейський рахунок”, 2333 “Кошти державного бюджету на рахунках у Казначействі”, 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”), які пропонується задіяти при відображенні в бухгалтерському обліку витрат, систематизувати за вищевказаними уніфікованими параметрами.

Щодо аналітичного обліку за рахунком 8031 “Витрати на оплату праці” (8031 К F GG NNNNNN) слід зазначити, що його необхідно здійснювати в розрізі КЕКВ. Тобто узагальнювати інформацію за цим аналітичним рахунком треба відповідно до розпису бюджету, зокрема за КЕКВ 2111 “Заробітна плата” та КЕКВ 2112 “Грошове забезпечення військовослужбовців”.

Враховуючи викладене, пропонуємо інформаційну модель управління витратами державного бюджету в контексті запровадження НП(С)БОДС 135 “Витрати” (рис. 2).



Джерело: побудовано автором.

Рис. 2. Інформаційна модель управління витратами державного бюджету

Підсумовуючи викладене, доходимо висновку, що від структури інформації, її деталізації та обробки залежать достовірність звітних даних, а також обґрунтованість і ефективність управлінських рішень. Задля створення баз даних за витратами та забезпечення автоматизованої обробки даних використовуються сучасні інформаційні системи. Світовий досвід показав, що створення інтегрованих систем управління державними фінансами, як правило, відбувається на базі казначейських систем, котрі будуються з урахуванням принципів прозорості, підзвітності та концепції бюджетування, орієнтованої на результат.

Удосконалення управління витратами державного бюджету в контексті запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі є передумовою та важливим напрямом підвищення ефективності управління державними фінансами. З цією метою необхідно створити структуровану за уніфікованими параметрами інформаційну базу даних, яка дасть змогу:

- систематизувати, узагальнити й накопичити інформацію щодо управління витратами в органах Казначейства в електронному вигляді та створити інформаційне середовище для подальшого здійснення контролю та складання фінансової й бюджетної звітності;

- запровадити дистанційне обслуговування розпорядників бюджетних коштів, що сприятиме створенню централізованих баз даних та оприлюдненню публічної інформації в режимі он-лайн;

- забезпечити обґрунтованість прийняття управлінських рішень у сфері державних фінансів та поліпшити ефективність використання бюджетних коштів у сучасних умовах;

- підвищити прозорість і відкритість використання бюджетних коштів шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованих із міжнародних стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі.

Список використаних джерел

1. *Premchand A.* Publik Expenditure Management / A. Premchand ; International Monetary Fund. – Washington, D. C., 1993. – 280 p.
2. *Чечуліна О. О.* Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвиток казначейської системи його виконання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Чечуліна Олена Олександрівна ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2002. – 20 с.
3. *Філософський словник* / за ред. В. І. Шинкарука. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.
4. *Словарь иностранных слов.* – 14-е изд., испр. – М. : Рус. яз., 1987. – 608 с.
5. *Власов М. П.* Моделирование экономических процессов / М. П. Власов, П. Д. Шимко. – Ростов н/Д : Феникс, 2005. – 409 с. – (Высшее образование).
6. *Мікроекономіка* : навч. посіб. / Н. О. Гончарова, А. І. Ігнатюк, Н. А. Малиш та ін. ; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. – К., 2005. – 304 с.

7. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 2 / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К. : ВЦ “Академія”, 2001. — 848 с.

8. Соколенко Т. Моделювання в управлінні: цілеспрямована організація педагогічної діяльності / Т. Соколенко // Гуманізація навчально-виховного процесу. — 2009. — Вип. XLIX. — С. 76—82.

9. Власенко О. М. Практичне застосування системного підходу в моделюванні науково-дослідної роботи студентів / О. М. Власенко // Професійна педагогічна освіта: системні дослідження : монографія / за ред. О. А. Дубасенюк. — Житомир : Вид-во ЖДУ ім. І. Франка, 2015. — С. 268—278.

10. Економічні дослідження (методологія, інструментарій, організація, апробація) : навч. посіб. / за заг. ред. А. А. Мазаракі ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — 2-ге вид., доп. — К., 2011. — 296 с.

11. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки / Л. И. Лопатников. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : АБФ, 1996. — 704 с.

12. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В. М. Жук ; ННЦ “Ін-т аграр. економіки”. — К., 2012. — 454 с.

13. Маренич Т. Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку / Т. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Серія : економічні науки. — 2013. — Вип. 137. — С. 29—37.

14. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

15. Шигун М. М. Моделювання елементів організації бухгалтерського обліку / М. М. Шигун [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/40.pdf.

16. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М. М. Шигун ; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2009. — 632 с.

17. Велш Г. А. Основы финансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мініна, О. Ткача. — К., 1999. — 943 с.

18. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Євдокимов Віктор Валерійович ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2005. — 21 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://disser.com.ua/contents/35792.html>.

19. Сушко Н. І. Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Сушко Наталія Іванівна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — К., 2004. — 20 с.

20. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-p>.

21. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : закон України від 05.04.2001 № 2346-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>.

22. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : затв. постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.

23. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

24. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>.

25. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов’язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби

України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

26. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін. ; за ред. Л. Г. Ловінської ; ДННУ “Акад. фін. упр.” – К., 2013. – 568 с.

References

1. Premchand, A. (1993). *Publik Expenditure Management*. Washington, D. C.: International Monetary Fund.
2. Chechulina, O. O. (2002). *Reformuvannya systemy upravlinnya dokhodamy ta vytratamy byudzhetu i rozvytok kaznachejs'koyi systemy joho vykonannya* [Reform of the system of income and expenditure budget and treasury systems development execution] (Unpublished master's thesis). Institute for Economics and Forecasting Ukrainian National Academy of Science, Kyiv [in Ukrainian].
3. Shynkaruk, V. I. (Ed.). (1986). *Filosofs'kyj slovnyk* [Philosophical Dictionary] (2nd ed.). Kyiv: Holov. red. URE [in Ukrainian].
4. Russkij Yazyk. (1987). *Slovar' inostrannykh slov* [Dictionary of Foreign Words] (14th ed.). Moscow: Author [in Russian].
5. Vlasov, M. P., & Shimko, P. D. (2005). *Modelirovanie ekonomicheskikh processov* [Simulation of economic processes]. Rostov na Donu: Feniks [in Russian].
6. Honcharova, N. O., Ihnatyuk, A. I., & Malys, N. A. (2005). *Mikroekonomika* [Micro-economics]. Kyiv: Mizhrehional'na akademiya upravlinnya personalom [in Ukrainian].
7. Mochernyj, S. V. (Ed.). (2001). *Ekonomichna encyklopediya* [Economic Encyclopedia] (Vol. 2). Kyiv: Akademiya [in Ukrainian].
8. Sokolenko, T. (2009). Modelyuvannya v upravlinni: cilespryamovana orhanizaciya pedahohichnoyi diyal'nosti [Modeling in the management: organization focused educational activities]. *Humanizaciya navchal'no-vykhovnoho procesu* [Humanization of the educational process], XLIX, 76-82.
9. Vlasenko, O. M. (2015). Praktychne zastosuvannya systemnoho pidkhodu v modelyuvanni naukovo-doslidnoyi roboty studentiv [Practical application of system approach to modeling students' research]. In O. A. Dubasenyuk (Ed.). *Profesijna pedahohichna osvita: systemni doslidzhennya* [Vocational teacher education: systematic study] (pp. 268-278). Zhytomyr: ZhDU im. I. Franka [in Ukrainian].
10. Mazaraki, A. A. (Ed.). (2011). *Ekonomichni doslidzhennya (metodolohiya, instrumentarij, orhanizaciya, aprobaciya)* [Economic research (methodology, tools, organization, testing)] (2nd ed.). Kyiv: Kyivs'kyj nacional'nyj torhovel'no-ekonomichnyj universytet [in Ukrainian].
11. Lopatnikov, L. I. (1996). *Ekonomiko-matematicheskij slovar': slovar' sovremennoj ekonomicheskoy nauki* [Economics and Mathematics Dictionary: Dictionary of modern economics] (4th ed.). Moscow: ABF [in Russian].
12. Zhuk, V. M. (2012). *Bukhhalters'kyj oblik: shlyakhy vyrishennya problem praktyky i nauky* [Accounting: solutions to the problems of science and practice]. Kyiv: Instytut ahrarnoyi ekonomiky [in Ukrainian].
13. Marenych, T. H. (2013). Modelyuvannya systemy bukhhalters'koho obliku [Accounting system simulation]. *Visnyk Kharkivs'koho nacional'noho tekhnichnoho universytetu sil'skoho hospodarstva* [Journal of Kharkov National Technical University of Agriculture], 137, 29-37 [in Ukrainian].
14. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovy teorii bukhhalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow: Finansy i statistika [in Russian].
15. Shyhun, M. M. (n. d.). Modelyuvannya elementiv orhanizaciyi bukhhalters'koho obliku [Accounting elements modeling]. www.nbu.gov.ua. Retrieved from www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/40.pdf [in Ukrainian].

16. Shyhun, M. M. (2009). *Rozvytok modelyuvannya systemy bukhhalters'koho obliku: teoriya i metodolohiya* [Development of modeling accounting: theory and methodology]. Zhytomyr: Zhytomyr's'kyj derzhavnyj tehnolohichnyj universytet [in Ukrainian].

17. Welsh, G. A., & Short, D. G. (1999). *Osnovy finansovoho obliku* [Fundamentals of Financial Accounting]. Kyiv: Osnovy [in Ukrainian].

18. Yevdokymov, V. V. (2005). *Modelyuvannya systemy bukhhalters'koho obliku: teoriya i praktyka zastosuvannya* [Simulation accounting: theory and practice] (Master's thesis). Derzhavna akademiya statystyky, obliku ta audytu, Kyiv. Retrieved from <http://disser.com.ua/contents/35792.html> [in Ukrainian].

19. Sushko, N. I. (2004). *Reformuvannya bukhhalters'koho obliku vykonannya derzhavnoho byudzhetu* [Reform of state budget execution accounting] (Unpublished master's thesis). Kyivs'kyj nacional'nyj torhovel'no-ekonomichnyj universytet, Kyiv [in Ukrainian].

20. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2015). *Pro zatverdzhennya Polozhennya pro Derzhavnu kaznachejs'ku sluzhbu Ukrainy* [On approval of the State Treasury Service of Ukraine] (Decree No. 215, April, 15). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п> [in Ukrainian].

21. Verkhovna Rada of Ukraine. (2001). *Pro platizhni systemy ta perekaz koshtiv v Ukraini* [About Payment Systems and Money Transfer in Ukraine] (Law No. 2346-III, April 5). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14> [in Ukrainian].

22. National Bank of Ukraine. (2004). *Instrukciya pro bezgotivkovi rozrakhunki v Ukraini v nacional'nij valyuti* [Instructions on non-cash payments in Ukraine in the national currency] (Decree No. 22, January 1). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> [in Ukrainian].

23. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Byudzhetnyj kodeks Ukrainy* [Budget Code of Ukraine] (Law No. 2456-VI, July 8). Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].

24. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Poryadok kaznachejs'koho obsluhovuvannya derzhavnoho byudzhetu za vytratamy* [Treasury procedure of the state budget expenditure] (Order No. 1407, December 24). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13> [in Ukrainian].

25. Ministry of Finance of Ukraine. (2012). *Poryadok reyestratsiyi ta obliku byudzhetnykh zobov'azan' rozporyadnykiv byudzhetnykh koshtiv ta oderzhuvachiv byudzhetnykh koshtiv v orhanakh Derzhavnoyi kaznachejs'koyi sluzhby Ukrainy* [Registration and accounting of budget commitments spending units and recipients of budget funds in the State Treasury Service of Ukraine] (Order No. 309, March 2). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12> [in Ukrainian].

26. Lovins'ka, L. H. (Ed.). (2013). *Bukhhalters'kyj oblik i kontrol' derzhavnoho sektoru v umovakh modernizatsiyi upravlinnya derzhavnymy finansamy* [Accounting and control of the public sector in the modernization of public financial management] (Vol. 1). Kyiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].