

УДК 336.146(477):657

СТАНОВЛЕННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ЗА ВИДАТКАМИ

Л. Д. Сафонова, Н. І. Степанюк

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
просп. Перемоги, 54/1, м. Київ, 03057, Україна. E-mail: st-nd@ukr.net

Виокремлено чотири етапи становлення системи обліку і звітності про виконання Державного бюджету України за часів незалежності. Охарактеризовано кожен із етапів відповідно до нормативно – правових актів і практичних аспектів. Підтверджено нерозривний зв'язок обліку і звітності про виконання бюджету з бюджетною класифікацією. Значна увага приділена складу бюджетної і фінансової звітності про виконання Державного бюджету України. Представлено основні форми бюджетної і фінансової звітності, що складають розпорядники і одержувачі бюджетних коштів та органи казначейства. Визначено переваги і недоліки впровадження змін в облік і звітність про виконання бюджету на кожному із виокремлених етапів. Вивчені актуальні проблемні питання обліку і звітності про виконання Державного бюджету України та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: облік виконання бюджету, звітність про виконання бюджету, фінансова звітність, бюджетна звітність, план рахунків, бюджетна класифікація.

СТАНОВЛЕНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ О ВЫПОЛНЕНИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА УКРАИНЫ ПО РАСХОДАМ

Л. Д. Сафонова, Н. И. Степанюк

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетмана
просп. Победы, 54/1, г. Киев, 03057, Украина. E-mail: st-nd@ukr.net

Выделены четыре этапа становления системы учета и отчетности о выполнении Государственного бюджета Украины со времен независимости. Дана характеристика каждому из этапов в соответствии с нормативно - правовыми актами и практическими аспектами. Подтверждена неразрывная связь учета и отчетности об исполнении бюджета с бюджетной классификацией. Большое внимание уделено составу бюджетной и финансовой отчетности об исполнении Государственного бюджета Украины. Представлены основные формы бюджетной и финансовой отчетности, которую составляют распорядители и получатели бюджетных средств и органы казначейства. Определены преимущества и недостатки внедрения изменений в учет и отчетность о выполнении бюджета на каждом из выделенных этапов. Изучены актуальные проблемные вопросы учета и отчетности о выполнении Государственного бюджета Украины и предложены пути их решения.

Ключевые слова: учет выполнения бюджета, отчетность об исполнении бюджета, финансовая отчетность, бюджетная отчетность, план счетов, бюджетная классификация.

АКТУАЛЬНІСТЬ РОБОТИ. Передумовою ефективного функціонування Державного бюджету України, беззаперечно, є його виконання протягом бюджетного року. На стадії виконання бюджету важливим є облік і звітність. Саме формування звітності про виконання бюджету на підставі даних обліку дає можливість оцінити стан виконання бюджету за певний період, на певну дату тощо. За даними виконання бюджету за видатками можна проаналізувати виконання державою своїх функцій протягом конкретного бюджетного періоду. Зважаючи на це тема є актуальною. Теоретичні засади бухгалтерського обліку та звітності в Україні досліджують вітчизняні науковці, серед яких: Бутинець Ф.Ф., Кужельний М.В., Джога Р. Т., Верига Ю. А., Свідерський Є.І., та інші.

Питанням бухгалтерського обліку та звітності про виконання Державного бюджету України в органах казначейства у науковій літературі приділено значно менше уваги. Низка питань щодо бухгалтерського обліку та звітності в Україні викладена в науково-практичних роботах: Желюк Л.О., Петрашка П.Г., Сушко Н.І., Федосова В.М., Чечуліної О.О., Шамрай Г.М., Юрія С.І. та інших.

Метою роботи є виокремлення етапів становлення бухгалтерського обліку та звітності про виконання Державного бюджету України, визначення проблемних питань та шляхів їх вирішення.

МАТЕРІАЛ І РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ.

Однією із складових бюджетного менеджменту за змістом бюджетної роботи є облік і звітність про виконання бюджету. Облік виконання бюджету вирішує таке важливе завдання, як забезпечення системи управління бюджетом держави необхідною інформацією для прийняття рішень. За нашим переконанням облік виконання бюджету з точки зору управлінської діяльності являє собою забезпечуючу систему, на якій засновується бюджетний процес, а саме: повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання Державного і місцевих бюджетів. Складовими організації обліку є: первинні документи, якими оформляються операції щодо виконання бюджету, і схеми їх документообігу; облікові реєстри, в яких відображаються ті чи інші операції та порядок ведення запису в них; план рахунків з обліку виконання бюджету.

Дані обліку є основою для формування звітності про виконання бюджету. Саме ця інформація впливає на правильність та своєчасність прийняття управлінського рішення. З одного боку звітність про виконання державного бюджету є економічною формою узагальнення планових та облікових показників, зведених до певної системи, що дає змогу здійснювати аналіз виконання бюджету з метою контролю та оперативного керівництва цим процесом. З іншого, звітність про виконання державного

бюджету - це сукупність впорядкованих, взаємопов'язаних показників, які характеризують умови і результати виконання бюджету, що ґрунтується на інформації поточного бухгалтерського обліку, тобто на даних і показниках, відображених на рахунках, що зумовлюють її достовірність [1].

За 25 років в Україні створена своя система обліку і звітності про виконання бюджету. Спробуємо виокремити і охарактеризувати етапи їх становлення в Україні. При цьому, обов'язковим є звернення і до бюджетної класифікації.

На першому етапі (1992 - 1997 роки) використовували нормативно – правові акти бувшого СРСР та проводилась робота щодо розробки нової нормативно-правової бази.

При обліку виконання бюджету використовували положення Інструкції з бухгалтерського обліку виконання Республіканських бюджетів союзних республік в міністерствах фінансів союзних республік (додаток до наказу по Міністерству фінансів СРСР від 1 березня 1978 року № 18). В зазначеній інструкції дається характеристика кожного рахунку і кореспонденція рахунків з основних операцій виконання бюджету.

На нашу думку, План рахунків є центральною складовою організації обліку виконання бюджету. Перший, новий робочий План рахунків з обліку виконання Державного бюджету був розроблений і затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 28 грудня 1996 року № 133. Він включав 9 рахунків і 18 субрахунків. Використовувався тільки територіальними органами казначейства при виконанні Державного бюджету України. В основу групування даного плану рахунків лягли грошові відносини, які пов'язані з рухом вхідних (бюджетні доходи) та вихідних (видатки бюджету), внутрішніх (всередині бюджетної системи між її ланками) і зовнішніх (між бюджетом і юридичними та фізичними особами) бюджетних потоків. На рівні центрального апарату казначейства використовувався план рахунків 1978 року. Наказом Головного управління Державного казначейства України від 24 грудня 1997 року № 137 був затверджений новий План рахунків виконання Державного і місцевих бюджетів. Його використання стало можливим всіма трьома ланками у вертикальній структурі органів Державного казначейства України.

Робота над новою нормативно – правовою базою щодо звітності про виконання бюджету розпочалася із затвердження «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» Постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року № 250. В ньому визначено вимоги щодо звітності, встановлено періодичність (місяць, квартал, рік). На основі даного положення проводилася подальша робота щодо обліку і звітності. Окремі статті зазначеного положення були деталізовані і затверджені відповідними Наказами Головного управління Державного казначейства України, саме: № 63 від 3 червня 1997 року «Інструкція про введення нового порядку щомісячної звітності про виконання єдиного кошторису доходів та видатків»; № 07-06/125-2247 від 4 липня 1997 року «Про порядок складання

і строки подання місячних звітів про виконання Державного бюджету України»; № 07-06/126-2261 від 7 липня 1997 року «Про порядок складання та подання квартального звіту про виконання Державного бюджету України». Зміст зазначених документів зводився до наступного, а саме: - до розробки форм звітності, які б в повній мірі характеризували процес виконання бюджету; - до визначення періодичності звітності; - до встановлення термінів подачі звітності; - до розмежування функцій з прийому звітності між відповідними органами, які несуть відповідальність за достовірність, повноту і своєчасність представлених даних.

Як вже було зазначено вище, питання обліку і звітності про виконання бюджету, не можна розглядати окремо від бюджетної класифікації.

На даному етапі використовували класифікацію доходів і видатків, що була затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 35 від 16 липня 1992 року «Про класифікацію доходів і видатків Державного та місцевих бюджетів України». Вона діяла до кінця 1997 року. Безумовно до неї вносилися зміни, однак по своїй суті вона успадкувала основні риси класифікації доходів і видатків бюджетів колишнього СРСР. В основі класифікації видатків було покладено чотири ознаки: розділ, глава, параграф та стаття. Розділи були побудовані за галузевим принципом і відображали основні напрямки коштів бюджету. Класифікація видатків по главах означала розподіл видатків по міністерствах, відомствах, комітетах та інших органів державного управління. Параграфи означали конкретні види видатків, або групи однорідних установ. Статті видатків показували предметно – цільове призначення асигнувань. За нових умов господарювання дана класифікація не була придатною для групування бюджетних операцій. Вивчення думок науковців та практики застосування бюджетної класифікації дозволяє виокремити проблемні питання, які потребували вирішення, а саме: - відсутність окремого розділу щодо групування внутрішніх і зовнішніх державних позик, а також джерел погашення дефіциту бюджету; - функціональна класифікація видатків бюджету є недосконалою. Немає групування видатки відповідно до функцій які виконує держава; - відсутня структуризація такого напрямку видатків, як "Соціальний захист населення».

12 липня 1996 року була затверджена нова структура бюджетної класифікації Постановою Верховної Ради № 327/96-ВР "Про структуру бюджетної класифікації України", на яку були покладені надії створення інформаційної системи, яка б забезпечувала зведення доходів і видатків усіх рівнів у єдиній системі. Нова бюджетна класифікація за визначеною структурою була затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про запровадження нової бюджетної класифікації України» від 03 грудня 1997 року № 265. Вона значно розширена по числу основних структурних показників, які використовуються у процесі складання і виконання бюджету.

На цьому етапі Законом України «Про бюджетну систему України» врегульовувалося лише поняття бюджетної класифікації. Що стосується бухгалтер-

ського обліку і звітності, визначення цих понять у законодавстві було відсутнім.

Другий етап – починається з 01 січня 1998 року і закінчується наприкінці 2000 року. Характеризується роботою над вдосконаленням нормативно-правової бази попереднього етапу з питань обліку і звітності відповідно до застосування їх на практиці.

Діючий з 1 січня 1998 року план рахунків бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевих бюджетів України розроблено «відповідно до підходів, що застосовуються в обліку виконання бюджетів у державах з розвинутими ринковими відносинами та інших об'єктивних причин, а саме: розроблення нової бюджетної класифікації, введення казначейської системи касового виконання видаткової частини Державного бюджету України, включення позабюджетних фондів до складу державного бюджету, розширення джерел формування дохідної частини бюджетів, тощо». Так званим ручним способом поетапно почали впроваджувати єдиний План рахунків з відображення в бухгалтерському обліку операцій з виконання державного і місцевого бюджетів розробленого Головним управлінням Державного казначейства України, затвердженого наказом від 24 грудня 1997 № 137.

Новий план рахунків дозволив: - врахувати всі зміни які, проходять в економічній і фінансовій сферах; - врахувати при обліку всі джерела надходжень до бюджету держави у розрізі складових; - відображати операції щодо виконання видаткової частини з врахуванням діючих методів і прийомів; - відображати на рахунках бухгалтерського обліку державні внутрішні та зовнішні боргові зобов'язання; * відображати всі операції щодо взаємодії державного бюджету з іншими ланками бюджетної системи в процесі його виконання. Він вважався значним кроком у вдосконаленні організації та здійсненні обліку виконання бюджету. Визначений план рахунків був побудований відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Він складався із 7 класів рахунків кожен із яких поділявся на рахунки 2-го і 3-го порядків. Органами державного казначейства відбувалася спроба впровадження автоматизації бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджету. Була розроблена Структура кодів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Однак вона не дала можливості забезпечення повної автоматизації бухгалтерського обліку. Ставши учасником системи електронних платежів Національного банку України зазначений план рахунків не забезпечував на достатньому рівні обслуговування бюджетних коштів. Діючий план рахунків дав можливість вирішити ряд питань що не вирішувалися при застосуванні попереднього плану рахунків, але і в ньому були позиції, які викликали сумніви: 1. спірним питанням стало виділення рахунку 2-го порядку 14 «Позики та позички». Бюджетні позички за своєю суттю - виділення бюджетних коштів із вищестоящого бюджету нижчестоящому на покриття касового розриву при виконанні бюджету (із Державного бюджету бюджетам Автономної республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя). Бюджетна позика видається на інші цілі чи

заходи, що не пов'язані з покриттям касового розриву. Доцільніше, на нашу думку, позики і позички обліковувати на різних рахунках; 2. незрозумілим є використання терміну «Довгострокові позички» Бюджетні позички є короткотерміновими, видаються терміном до 1 року і повинні бути погашені до кінця бюджетного року. - неможливістю провадження повної автоматизації здійснення бухгалтерського обліку та фінансової звітності; - відсутністю інформації про стан виконання бюджету за даними синтетичного обліку. Зазначені недоліки створили передумови для розробки нового плану рахунків.

З 1 січня 1998-го року почала діяти нова бюджетна класифікація. Проект Державного бюджету України на 1998-й рік був складений відповідно до неї Структура і зміст нової бюджетної класифікації наблизили її до класифікації західних держав. Попередня бюджетна класифікація включала 2 основних блоки: доходи і видатки. У діючу класифікацію введено 2 нові блоки «Фінансування бюджету» і «Державний борг», який розподілено на зовнішній і внутрішній. Значною відмінністю даної бюджетної класифікації стало використання класифікації видатків бюджету за економічним змістом (по статтях). Що стосувалося функціональної класифікації в то вона відображала основні функції держави. Вона складалася з 25 функціональних розділів які були поділені на 134 підрозділи. Відомча класифікація дозволила групувати видатки бюджету за міністерствами і відомствами. На нашу думку, нова бюджетна класифікація сприяла об'єднанню бюджетів різних рівнів, полегшила облік доходів і видатків бюджету, контроль за виконанням бюджету, створила умови для економічного аналізу.

16 липня 1999 року № 996 було введено в дію Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Дана редакція Закону залишається чинною і на сьогодні (з відповідними змінами та доповненнями). Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [2]. Розділом 3 урегульовано питання здійснення бухгалтерського обліку. Фінансова звітність урегульовується розділом 4. В ньому визначено склад фінансової звітності, на рівні суб'єктів господарювання, а саме: «Баланс», «Звіт про фінансові результати», «Звіт про рух грошових коштів», «Звіт про власний капітал» та «Примітки». Урегульовано питання звітного періоду, яким визнано календарний рік. У 1998-му році головним управлінням Державного казначейства України була розроблена нова форма місячної звітності від 23 березня 1998 № 07-06/92-1976 «Про порядок складання і строки подання місячних звітів про виконання Державного бюджету України». Форма звітності складалася із 2 частин. У частині видатків у даній формі місячного звіту не складалася з блоків. Видатки проведені за рахунок коштів бюджету, а саме: - залишок бюджетних коштів на початок року та на кінець звітного періоду на реєстраційних / бюджетних рахунках; - надійшло коштів за звітний період на реєстраційні / бюджетні рахунки; - проведення касові видатки з

реєстраційне / бюджетних рахунків. Дана форма звітності складалася наростаючим підсумком.

21 березня 1998 року наказом № 21 Головного управління Державного казначейства України була затверджена «Інструкція про складання установами і організаціями, що отримують бюджетні кошти, місячної, квартальної та річної звітності у 1998 році». На цьому етапі йде робота над вдосконаленням форм звітності про виконання Державного бюджету України. Зазнала змін форма місячної звітності «Звіт про використання асигнувань із Державного бюджету», які стосувалися змісту другої частини «Видатки».

На законодавчому рівні, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» затверджені поняття бухгалтерський облік та звітність, що без заперечно є позитивним фактом.

Третій етап охоплює період з 2001 року по 2010 рік. Характерним для нього було впровадження у практику положень Бюджетного кодексу України (в редакції від 21 червня 2001 року за номером 2542-III) як у цілому, так і тих, що стосувалися обліку і звітності про виконання Державного бюджету України.

Бюджетний кодекс України став проривом у врегулюванні питань бюджетного процесу. Цим документом на законодавчому рівні було визначено стадії бюджетного процесу та їх учасники; розмежовано функції між учасниками бюджетного процесу; виокремлено розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів із визначенням їх завдань, функцій, підпорядкованості. Статтею 13 визначено, що складовими частинами бюджету є загальний і спеціальний фонди. Статтею 31 виділено «таємні видатки» у складі видатків Державного бюджету України. В главі 8 «Виконання Державного бюджету України» визначено особливості організації виконання Державного бюджету України, а також стадії виконання Державного бюджету України за видатками. Затверджені положення що стосуються нової бюджетної класифікації, особливо класифікації видатків бюджету у статті 8 «Бюджетна класифікація» та статті 10 «Класифікація видатків бюджету» Бюджетного кодексу України. Окремою статтею 48 передбачено, що в Україні здійснюється казначейське обслуговування Державного бюджету України. Статтею 51 визначено 6 стадій виконання Державного бюджету України за видатками. В окрему главу 10 «Бухгалтерський облік та звітність про виконання Державного бюджету України» винесено питання обліку і звітності про виконання бюджету. Вперше в бюджетному законодавстві затверджені положення, які стосуються ведення бухгалтерського обліку виконання Державного бюджету України. Значно розширені положення щодо формування звітності про виконання Державного бюджету України. В статтях 59-62 визначено склад місячної, квартальної і річної звітності про виконання Державного бюджету України, а також порядок і терміни підготовки та подання її відповідним органам. Передбачено, що правила бухгалтерського обліку та складання звітності здійснюється Державним казначейством України [3; 4].

Продовжувалася робота і над планом рахунків з обліку виконання бюджету. 28 листопада 2000 року наказом Державного казначейства України № 119 затверджено Інструкцію по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Новий план рахунків складається з 9 класів. Кожен клас розподілено на рахунки II, III і IV порядку. Він поділяється на три логічні частини: баланс, бюджетні рахунки (результат виконання бюджету, доходи і видатки бюджету), меморандні і позабалансові рахунки [5].

З 1 січня 2002 року на виконання статті 8 Бюджетного кодексу України введена в дію нова бюджетна класифікація Наказом Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію та її запровадження» № 604 від 12 грудня 2001 року. В цьому наказі деталізовані положення статті Бюджетного кодексу України, яка визначала вже 4 ознаки класифікації видатків бюджету, а не 3, як у попередній редакції. Ці зміни були викликані запровадженням програмно - цільового методу при формуванні бюджету.

1 січня 2005 року введено в дію зміни до бюджетної класифікації Наказом Міністерства фінансів України № 507 від 5 серпня 2004 року, а саме: «класифікація видатків бюджету» змінено на «класифікація видатків та кредитування бюджету» із наступними змінами: 1. «функціональна класифікація видатків бюджету» отримала назву «функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету»; 2. «програмна класифікація видатків державного бюджету» змінено на «програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету».

У даному періоді, питання що стосувалися обліку і звітності регулювалися Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» прийнятому на минулому етапі. Але реформування системи бухгалтерського обліку проводилося і надалі. У січні 2007 року прийнято постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки № 34» (далі – Стратегія). Основними її напрямками є: - модернізація системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління; - удосконалення системи фінансової та бюджетної звітності; - створення уніфікованої організаційно-інформаційної облікової системи; - забезпечення прозорості звітних даних на всіх рівнях державного управління.

На виконання Стратегії протягом 2009 – 2012 років розроблено та затверджено національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі (але не впроваджені на цьому етапі), гармонізовані з відповідними міжнародними стандартами [6].

Зміни, які відбулися в організації обліку виконання бюджету та у бюджетній класифікації видатків бюджету безпосередньо вплинули і на склад та зміст звітності про виконання бюджету.

Звітність розпорядників бюджетних коштів зазнала наступних змін:

- скоротилась кількість форм звітності за формою 4, з шести до трьох, за рахунок відображення тільки коштів спеціального фонду;

- замість однієї форми № 7 «Звіт про кредиторську заборгованість бюджетних установ», було введено дві наступні: № 7 «Звіт про заборгованість бюджетних установ» і № 8 «Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ»;

- із переліку квартальної і річної звітності вилучена форма № 3 «Звітність про виконання плану по штатах та контингенту».

Щодо звітності про виконання Державного бюджету України, яку готують органи казначейства:

- розширено склад місячної звітності за рахунок включення наступних форм: №1 «Сальдовий баланс рахунків» і № 7 дб «Звіт про бюджетну заборгованість»;

- включення до складу місячної і квартальної звітності довідок, в яких іде мова про повернення кредиту до бюджету; виконання захищених статей видатків бюджету; про використання коштів з резервного фонду використання бюджету; про суми залишків коштів перерахованих у поточному році;

- розширено форму квартальної звітності № 1 «Баланс виконання Державного бюджету України»: № 1 «Звіт про фінансовий стан Державного бюджету України «баланс»; № 1 - 1 «Сальдовий баланс рахунків». Таких же змін зазнала і річна форма звітності;

- також розширено форму квартальної звітності № 2 з однієї до трьох складових. Ці зміни відбулися і в річній формі звітності;

- введено нову форму квартальної звітності № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;

- виключено форму № 4 з квартальної звітності «Звіт про депозитні суми» [7].

Слід зазначити, що серед визначень основних термінів. Статтею 2 Бюджетного кодексу України є визначення бюджетної класифікації, але відсутні визначення обліку і звітності про виконання бюджету. Їх визначення можна зустріти в окремих наказах Міністерства фінансів України та Казначейства України, які стосуються виконання бюджету.

Четвертий етап охоплює період з 01 січня 2011 року і до сьогодні. Це етап вдосконалення нормативно-правової бази відповідно до реалій сьогодення.

Даний етап характеризується прийняттям нової редакції Бюджетного кодексу України 2010 року. Основним нововведенням у звітності про виконання Державного бюджету України і місцевих бюджетів України стало, її поділ на фінансову та бюджетну. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету. На відміну від бюджетної звітності, фінансова звітність, відображає фінансовий стан бюджету та результати його виконання. Зміни стосуються строків подання місячної, квартальної та річної звітності про виконання Державного бюджету України статтями 59, 60 і 61 Бюджетного кодексу України. При цьому зазначено, що періодичність бюджетної звітності не змінюється, а фінансова звітність складається за підсумками кварталу і року [4; 8]. Звітність в органах казначейства формувалася за допомогою більше ніж 120 АРМів системи ІОС «Казна-

чейство», хоча вони уже значно застаріли. Для вирішення цього питання було прийняте рішення створити нову автоматизовану систему звітності на основі бази даних «Є-Казна». Вона мала вирішити ряд питань - автоматизація усіх робіт, пов'язаних з отриманням даних із різноманітних джерел інформації, та консолідація цих даних у вигляді, що дозволяє швидко будувати усі звітні форми, необхідні для контролю за виконанням бюджетів і керування фінансовими потоками держави; - зменшення впливу людського фактора, зменшення вірогідності помилок, підвищення безпеки обміну даними та зменшення операційних витрат, пов'язаних із консолідацією та репортінгом; - виключення людини з процесу консолідації облікових даних, що дозволить суттєво знизити ризики спотворення інформації через ручне коригування файлів звітності [9]. За допомогою даної пропозиції в актуальному режимі стало можливо перевіряти повноту та коректність звітних даних, отримувати звіти за будь-який період часу, в будь-якому розрізі та будь-яким рівнем деталізації. Це дало можливість використовувати звітні дані не лише в органах казначейства, але і подавати їх іншим державним установам (Міністерству фінансів України, Національному банку, Рахунковій палаті, тощо).

На виконання одного з основних напрямків реалізації Стратегії - удосконалення системи бухгалтерського обліку, наказами Міністерства фінансів України затверджено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31 грудня 2013 року № 1203 та 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору.

Однак, запровадження розробленого плану рахунків та окремих національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (які не були запроваджені з початку 2015 року) почалося з січня 2017 року, а не з початку 2015 року, як це передбачалося. З цього ж часу і почалося введення в дію нової системи фінансової звітності для суб'єктів державного сектору.

Основними формами місячної, квартальної та річної бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів при виконанні Державного бюджету України є: форма № 7д «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»; № 7д1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами». До квартальних і річних форм звітності також відносять: № 2д «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»; № 4-1д «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»; № 4-2д «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»; № 4-3д, «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»; та № 4-4д Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів.

До квартальної і річної фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів при виконанні Державного бюджету України відносять № 1 «Баланс». За підсумками року складають: № 9д «Звіт про результати фінансової діяльності» та «Звіт про рух грошових коштів».

В органах казначейства формують бюджетну звітність, до складу якої входять: 2дб «Звіт про виконання державного бюджету»; 7дб «Звіт про бюджетну заборгованість»; «Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету» та «Сальдовий баланс рахунків». Всі зазначені форми звітності входять до місячної та річної бюджетної звітності. До квартальної форми звітності входять 2дб «Звіт про виконання державного бюджету»; та «Сальдовий баланс рахунків» [10].

Діюча на сьогодні класифікація видатків бюджету затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року № 11 «Про бюджетну класифікацію». Ця класифікація чітко відображає мету і завдання розпорядників бюджетних коштів та передбачає подальше оцінювання ефективності використання бюджетних коштів [11]. Відповідно до статті 10 Бюджетного кодексу України, були змінені формулювання класифікації видатків шляхом включення до них кредитування бюджету, а саме:

- 1) за бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету);
- 2) за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету);
- 3) за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету) [8].

Практика застосування зазначених ознак при групуванні видатків бюджету показала їх необхідність. Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету не зазнала значних змін. Вона застосовується тільки для аналітичних цілей, а також для порівняння бюджету України з бюджетами інших країн. Відомча класифікація видатків дає можливість вести Єдиний реєстр розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, який був створений у 2008 році. Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників і одержувачів бюджетних коштів регламентується Наказом Міністерства фінансів України від 22 лютого 2011 року № 1691 «Про Затвердження порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів». Зазначений реєстр допомагає оптимізувати кількість головних розпорядників бюджетних коштів, про що свідчить їх зменшення, яке показано на рис. 1.

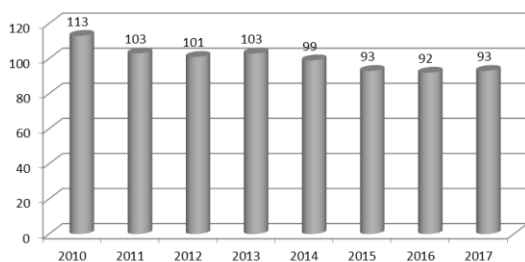


Рисунок 1 – Динаміка кількості головних розпорядників бюджетних коштів Державного бюджету України (складено авторами [12])

Оптимізація головних розпорядників бюджетних коштів пов'язана із оптимізацією бюджетних програм. Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2011 року № 292-р, введено в дію «Питання оптимізації кількості бюджетних програм». Їх динаміка представлена на рис. 2.

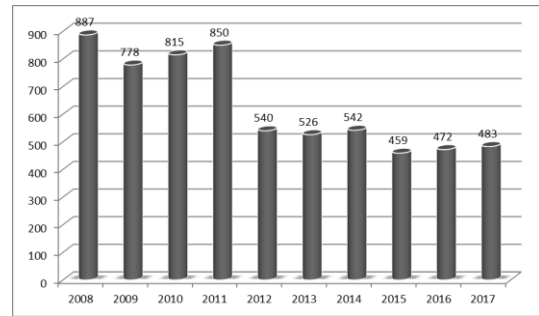


Рисунок 2 – Динаміка кількості бюджетних програм Державного бюджету України (складено авторами [12])

Чіткої тенденції в оптимізації бюджетних програм не прослідковується. Але варто звернути увагу, що з ухваленням стратегії, все ж з 2012 року ця оптимізація відбувалася шляхом: - об'єднання декількох програм одного головного розпорядника бюджетних коштів в одну; - об'єднання за галузевим принципом - передача іншим головним розпорядникам коштів відповідно їх функцій; - оптимізації органів державної влади; зменшення кількості головних розпорядників [13]. Тобто маємо більш ефективний процес управління бюджетними коштами та підвищення відповідальності головних розпорядників бюджетних коштів за порушення бюджетного законодавства.

Включення кредитування до всіх трьох класифікацій дозволяє контролювати обсяги наданих і повернутих кредитів за відомствами, програми та функціями, що виконує держава. Обсяги наданих і повернутих кредитів з / до Державного бюджету України у 2012 – до 2016 років подано в табл. 1.

Таблиця 1 – Обсяги даних і повернутих кредитів з / до Державного бюджету України за 2012 – 2016 р.р., млн. грн. (складено авторами [12])

Показники		Кредитування, у т. ч.:	Надання кредитів	Повернення кредитів
2012	Річний план	-837	12 276,9	-13 114,8
	Факт	3 817,7	6 094,5	-2 276,8
	% виконання	x	49,7	17,4
2013	Річний план	2 548,7	14 655,1	-12 106,4
	Факт	477,5	6 000,0	-5 522,6
	% виконання	x	40,9	45,6
2014	Річний план	5 130,2	8 573,3	-3 443,1
	Факт	4 919,3	6 717,4	-1 798,1
	% виконання	x	78,4	52,2
2015	Річний план	11 189,9	16 018,1	-4 828,3
	Факт	2 950,9	7 248,0	-4 297,1
	% виконання	x	45,2	89,0
2016	Річний план	10 200,0	15 893,1	-5 693,5
	Факт	1 661,6	7 116,6	- 5 455,1
	% виконання	x	44,8	95,8

На даному етапі законодавчо визначені та затверджені усі терміни і поняття щодо обліку і звітності про виконання Державний бюджет України

ВИСНОВКИ. Виокремлені нами 4 етапи становлення системи обліку і звітності про виконання Державного бюджету України та їх характеристика свідчать про те, що на сьогоднішній день в Україні сформована своя система обліку і звітності про виконання бюджетів.

Але і на далі залишаються актуальними питання, які необхідно вирішувати. Ми підтримуємо точку зору науковців і практиків та вважаємо, що вдосконалення обліку і звітності про виконання Державного бюджету України має відбуватися наступним чином:

- запровадження бухгалтерського обліку виконання бюджетів за новим Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

- забезпечення в органах казначейства подання звітності в електронному вигляді. У 2017 році на черговому засіданні колегії у Державній казначейській службі України було обговорено питання створення системи подання електронної звітності.

- дотримання термінів подання звітності, а саме: місячної, кварталної і річної розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів до органів казначейства. Недотримання зазначених норм, в свою чергу, затримує формування звітності про виконання Державного бюджету України.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бухгалтерський облік виконання бюджетів / Л.О.Желюк, Ю.М. Іванечко, М.Р. Лучко – Тернопіль: «Економічна думка», 2006. – 254 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 // Відомості Верховної Ради. – 1999. – № 996. – 365 с.
3. Про бюджетну систему України: Закон України від 29.06.1995 № 253/95 ВР XII // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 26. – 225 с.

4. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 №2542 – III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 37–38. – 189 с.

5. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання Державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України: затв. наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119.

6. Шамрай Г. Огляд змін у бюджетному законодавстві та інших нормативно – правових актах / Казна України, 2015. – Вип. 3 – С. 15–17.

7. Інновації у фінансовій сфері: монографія [В.М. Опарін, Т.В. Паєнтко, В.М. Федосов та ін.]; – К.: КНЕУ, 2013. – 444 с.

8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456 – VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. № 50-51. – ст. 572.

9. П'ятаченко К. Централізоване сховище інформації та автоматизована система «Є – ЗВІТ»: перші кроки / Казна України / Випуск 3, 2015р. – С. 33 –35.

10. Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

11. Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 «Про бюджетну класифікацію» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html.

12. Офіц. веб-сайт Державної казначейської служби України – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

13. Стратегія оптимізації кількості бюджетних програм, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2011 року № 292 р.

FORMATION OF ACCOUNTING AND REPORTING ON THE IMPLEMENTATION OF THE STATE BUDGET OF UKRAINE FOR EXPEDITURES

L. Saphonova, N. Stepaniuk

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
prosp. Victory, 54/1, Kyiv, 03057, Ukraine. E-mail: st-nd@ukr.net

Purpose. To identify stages in the formation of accounting and reporting on the implementation of the State budget of Ukraine, identify problematic issues and suggest ways to address them. **Methodology.** According to systematization normative legal acts and analysis practical aspects, four stages of the formation of accounting and reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine for the period of independence have been identified. This made it possible to identify advantages and disadvantages at each stage. Proceeding from this, the current problem issues have been identified, which require solution nowadays. **Findings.** As a result of the proposed allocation of 4 stages of the formation of accounting and reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine identified problems and proposed ways to address them. **Originality.** For the first time, four stages of the formation of accounting and reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine have been clearly identified with definition of the period of their duration and experience gained during the independence of Ukraine. **Practical value.** Offers have been formulated for the further development of accounting and reporting on budget implementation, which, in our opinion, can be used in practice. References 16, tables 1, figures 2.

Key words: accounting of budget implementation, reporting of budget implementation, financial reporting, budget reporting, chart of accounts, budget classification.

REFERENCES

1. Zhelyuk, L.O., Ivanenko, Yu.M., Luchko, M.R. (2006), *Bukhhalters'kyi oblik vykonannya byudzhetiv* [Accounting for budget execution], Ternopil.
2. *Pro bukhhalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini* (1999), [The On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: The Law of Ukraine (1999), (July 16, 1999).
3. *Pro byudzhetnu systemu Ukrainy* [The Budget System of Ukraine:] The Law of Ukraine (1995), (July 29, 1995).
4. *Byudzhetnyy kodeks Ukrainy* [Budget Code of Ukraine] (2001), (June 21, 2001).
5. *Polozhennya pro orhanizatsiyu bukhhalters'koho obliku i zvitnosti vykonannya Derzhavnoho ta mistsevykh byudzhetiv v orhanakh Derzhavnoho kaznacheystva Ukrainy* [Regulation on the organization of accounting and reporting on the implementation of State and local budgets in the bodies of the State Treasury of Ukraine] (2000), (November 28, 2000).
6. Shamray, H. (2015), *Ohlyad zmin u byudzhetnomu zakonodavstvi ta inshykh normatyvno-pravovykh aktakh* [Review of changes in budget legislation and other legal acts], Treasury of Ukraine, issue 3, pp.15 - 17.
7. Oparin, V.M., Paentko, T.V., Fedosov, V.M. (2013), *Innovatsiyi u finansoviy sferi: monohrafiya* [Innovations in the financial sector monograph] Kiev: KNEU. p 444/
8. *Byudzhetnyy kodeks Ukrainy* [Budget Code of Ukraine] (2010), (July 08, 2010).
9. P'yatachenko, K., (2015), *Tsentralizovane skhovyshche informatsiyi ta avtomatyzovana sistema «YE – ZVIT»: pershi kroky* [The centralized information store and the “E-REPORT” automated system: the first steps], Treasury of Ukraine, issue 3, pp. 33-35.
10. The order of the Ministry of Finance of Ukraine (2012), *Pro zatverdzhennya Poryadku skladannya byudzhetnoyi zvitnosti rozporyadnykamy ta oderzhuvachamy byudzhetnykh koshtiv, zvitnosti fondamy zahal'noobov'yazkovoho derzhavnoho sotsial'noho i pensynoho strakhuvannya* [On Approval of the Procedure for Preparation of Budget Reporting by Managers and Recipients of Budget Funds, Reporting by the Funds of Mandatory State Social and Pension Insurance] available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (January 24, 2012).
11. The order of the Ministry of Finance of Ukraine (2011), *Pro byudzhetnu klasyfikatsiyu* [About budget classification] available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html (January 14, 2011).
12. The site of State Treasury Service of Ukraine, available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> (September 29, 2017).
13. Approval of the cabinet of Ministers of Ukraine *Stratehiya optymizatsiyi kil'kosti byudzhetnykh prohram* [The strategy of optimizing the number of budget programs] (2011), (April 6, 2011).

Стаття надійшла 23.06.2017.