

V. Облік, аналіз та аудит

УДК 336.142:657.1

*Свірко С. В., д.е.н., професор,
професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. В. Гетьмана»*

БЮДЖЕТНИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ

АНОТАЦІЯ. Статтю присвячено питанню оновлення Бюджетного кодексу України в контексті реалізації заходів модернізації вітчизняного бюджетного обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бюджетний облік, бюджетний кодекс, стратегія модернізації

АННОТАЦИЯ. Статья посвящена вопросу обновления Бюджетного кодекса Украины в контексте реализации мероприятий модернизации отечественного бюджетного учета.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бюджетный учет, бюджетный кодекс, стратегия модернизации

ABSTRACT. The article is devoted to updating the Budget Code of Ukraine in the context of measures to modernize our budget accounting.

KEYWORDS: budget accounting, budget code, the strategy of modernization

Постановка проблеми. Набуття Україною в 1991 році незалежності викликало потребу у перебудові найважливіших складових вітчизняної економіки, у тому числі бюджетної системи України. Результати десятирічної праці провідних вітчизняних фахівців в галузі бюджетного управління, державних фінансів з формування ключових її позицій було формалізовано в 2001 році у вигляді Бюджетного кодексу України. Впродовж наступних років на тлі євроінтеграційних процесів відбувалося подальше наближення механізму управління бюджетною системою України

до світових стандартів. Втім, запровадження поодиноких процедур не вирішувало завдання з підвищення ефективності управління бюджетними коштами, а отже останні потребували комплексного осмислення, продовження та закріплення на найвищому законодавчому рівні. Модернізація бюджетної системи України, напрями, завдання та мета якої лягли в основу Бюджетного кодексу України — 2010, передбачає перед усім запровадження програмно-цільового методу у бюджетний процесі України [1]. Остаточне закріплення в українському законодавстві методу управління бюджетними коштами, що передбачає досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджетів із застосування оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу, свідчить, по-перше, про послідовне дотримання Україною узятих на шляху до світової інтеграції зобов'язань, по-друге, про чітку позицію України щодо посилення контролю за ефективністю та результативністю використання бюджетних коштів, який є необхідною умовою оптимізації не тільки бюджетної політики, а й системи управління державними фінансами. Ключовими позиціями програмно-цільового методу у бюджетному процесі виступають бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм. Інструментом реалізації останніх в частині фінансової інформації виступає бюджетний облік.

Вітчизняний бюджетний облік знаходиться на етапі активного реформування з метою гармонізації його положень до світової практики. Основні його напрями представлені в Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 роки» від 16.01.2008 р. № 34 [2, 3]. Реалізація Стратегії модернізації бюджетного обліку відбувалась впродовж п'яти років поступово і на сьогодні можна казати про практично повне виконання запланованих відповідних заходів. Варто зазначити, що первинним завданням Стратегії модернізації бюджетного обліку виступила підготовка пропозицій з метою внесення змін до Бюджетного кодексу України в контексті власне процесів модернізації бюджетного обліку [4].

Аналіз останніх джерел та публікацій. Розгляду проміжних результатів реалізації Стратегії модернізації вітчизняного бюджетного обліку присвячено незначну кількість наукових публі-

кацій, що пов'язано, перед усім, з обмеженим колом вітчизняних вчених, що переймаються проблематикою вказаної підскладової національної системи бухгалтерського обліку. Представлені у вітчизняній спеціалізованій пресі наукові статті Гізатуліною Л.В., Єфіменко Т.І., Левицької С.О., Ловінської Л.Г., Сушко Н.І. присвячені підходам до удосконалення методології та методики бюджетного обліку, обминаючи аспект формування нових положень його нормативно-правового забезпечення, зокрема в межах оновленого Бюджетного кодексу України [3, 5—10]. Втім, питання удосконалення вітчизняного бюджетного законодавства в умовах модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі потребують додаткового опрацювання.

Зауважимо, що вищезазначені перетворення не є остаточними; кроки з подальшого реформування бюджетного обліку закріплені ст. 43, 56 нового Бюджетного кодексу України, згідно з якими бухгалтерський облік виконання бюджетів та виконання кошторисів мають здійснюватись відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) сформовані з метою гармонізації положень вітчизняного бюджетного обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (МАСБОДС); в практику бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору НП(С)БОДС вводяться з 2013 рр. В зв'язку з побудовою нової методологічної бази бухгалтерського обліку в державному секторі на основі НП(С)БОДС потребує оновлення бюджетне законодавство України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бюджетний кодекс України обіймає центральну позицію в бюджетному законодавстві України, виступаючи його постійної складової, яка визначає правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетні відносини та відповідальність за порушення бюджетного законодавства [11]. Вказаний нормативний документ являє собою кодифікований нормативно-правовий акт, який забезпечує детальне правове регулювання бюджетної сфери суспільних відносин і має структурний розподіл на частини, розділи, підрозділи, статті, що певною мірою відображають зміст бюджетного [12]. Відповідно до структури Бюджетного кодексу України, питання бухгалтерського обліку висвітлені у главах 10 та 12, втім положення глав 1

(ст. 2, що містить термінологію), а також глави 8, де у ст. 43 зазначено, що «..ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.» та інших структурних компонентів Бюджетного кодексу України також відбивають оновлені позиції бюджетного обліку, зокрема представлені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі. має таку структуру.

В контексті загальної тематики даного наукового дослідження, важливою позицією Бюджетного кодексу України виступає сфера бухгалтерського обліку та звітності про виконання Державного бюджету України, які є основою інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетної системи України. Згідно зі ст. 56 Бюджетного кодексу України, регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів перебуває в віданні Міністерством фінансів України. Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України (активів та зобов'язань держави) здійснюють органи Державної казначейської служби України, при цьому надходження бюджету та витрати бюджету обліковуються суцільно у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників, а також мають відображатися на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури; бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку [13, с. 405—406; 14]. Усі бухгалтерські записи мають підтверджуватися документально.

Нова редакція Бюджетного кодексу України передбачає встановлення регламенту організації роботи облікових підрозділів бюджетних установ. Так, ст.56 вказує, що завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах — головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом Міністрів України; призначення та звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються за погодженням з Державною казначейською службою України відповідно до законодавства про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера

бюджетної установи, затверджених Кабінетом Міністрів України. Відмітимо, що положення Бюджетного кодексу України щодо організації роботи бухгалтерський служб бюджетних установ є наслідком виконання завдань щодо реалізації заходів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Порядок закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду регламентується ст.56 Бюджетного кодексу України, згідно до якої Державна казначейська служба України закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання бюджету не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду або останнього дня іншого бюджетного періоду (порядок закриття рахунків поточного бюджетного періоду та відкриття рахунків наступного бюджетного періоду визначається Міністерством фінансів України). Залишки коштів державного бюджету на кінець бюджетного періоду установ України, які функціонують за кордоном, на рахунках, відкритих у банківських установах країн їх місцезнаходження, зберігаються на таких рахунках для здійснення видатків у наступному бюджетному періоді відповідно до кошторисів. На кінець бюджетного періоду Державна казначейська служба України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду державного бюджету та щодо субвенцій із спеціального фонду державного бюджету на рахунках спеціального фонду місцевих бюджетів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду державного бюджету. Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, не передбаченими проектом закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданим на розгляд до Верховної Ради України, головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного бюджетного періоду. Усі надходження і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони здійснені.

Згідно зі ст. 58 Бюджетного кодексу України, звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджет-

них установ) включає фінансову та бюджетну звітність: фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації [1]. Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України. Зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються Державною казначейською службою України, яка призвана забезпечувати достовірність інформації про виконання Державного бюджету України. Головний бухгалтер бюджетної установи забезпечує складання та подання фінансової і бюджетної звітності відповідно до встановлених вимог. Бюджетний кодекс визначає загальну класифікаційну ознаку звітності про виконання Державного бюджету України — за періодичністю подання. Відповідно до цієї ознаки звітність про виконання Державного бюджету України поділяється на оперативну, місячну, квартальну та річну.

Місячний звіт про виконання Державного бюджету України подається Державною казначейською службою України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. Зведені показники звітів про виконання бюджетів, інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України, інформація про використання коштів з резервного фонду державного бюджету, інформація про перелік здійснених операцій з державним боргом, інформація про надані державні гарантії подаються Державною казначейською службою України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним. Звіт про бюджетну заборгованість подається не пізніше 1 числа другого місяця, що настає за звітним. Місячний звіт про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, місячний звіт про податковий борг та про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності), подаються органами, що контролюють управління надходжень бюджету, Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним [1].

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України подається Державною казначейською службою України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу. Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України інформацію про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг не пізніше 50 днів після закінчення кварталу (не пізніше 70 днів після закінчення року), а також про суми списаного податкового боргу (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) і про розстрочені та відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків не пізніше 35 днів після закінчення кварталу. Міністерство фінансів України у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України [13].

Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним. Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає Верховній Раді України висновки про використання коштів Державного бюджету України з оцінкою ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом. Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України [1].

Окремий розділ Бюджетного кодексу України присвячено певним обліку та звітування з виконання місцевих бюджетів. Так, склад та порядок формування звітності про виконання місцевих бюджетів визначається наведеними вище вимогами щодо звітності про виконання Державного бюджету України. Порядок по-

дання звітності про виконання місцевих бюджетів має зрозумілі з точки зору рівня бюджету особливості: так, Державна казначейська служба України складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами. Зведені показники звітності про виконання бюджетів одночасно подаються територіальними органами Державної казначейської служби України відповідно Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, фінансовим органам місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад на умовах, передбачених частиною першою цієї статті. Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають місцевим фінансовим органам відповідні місячні та квартальні звіти. Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету подаються до Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної місцевої ради або сільським головою (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради Автономної Республіки Крим (щодо використання органами виконавчої влади коштів бюджету Автономної Республіки Крим), комісією з питань бюджету Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради, після чого Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради затверджують річний звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу [1].

Результатом вирішення завдань щодо реалізації плану заходів із модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі стало визначене ст.112 Бюджетного кодексу України коло повноважень Державної казначейської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Так, до них належить здійснення контролю за [1]: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відпо-

відним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Висновки з проведеного дослідження. Аналіз представлених позицій Бюджетного кодексу України вказує на визначення в межах бюджетної системи та бюджетного процесу існуючих об'єктів бюджетного обліку через опис механізмів проведення операцій з різними активами та зобов'язаннями, а також розширення позицій щодо загальних положень регламентації бухгалтерського обліку в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів, положень організації роботи облікових підрозділів бюджетних установ, а також уточнення повноважень Державної казначейської служби України в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів. Дослідження вказаних нововведень свідчить про здійснення останніх на виконання плану заходів щодо модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України [2]. Проведене оновлення положень Бюджетного кодексу України в частині деталізації раніше існуючих та представлення вперше сформованих позицій бюджетного обліку сприятиме не тільки створенню ефективного інформаційного забезпечення виконання бюджетів країни, а й наближенню бюджетного законодавства України до світових аналогів.

Література

1. Бюджетний кодекс України: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1309936556715078>
2. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.
3. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук.практ. видан.)/ за заг. Ред.. Ф.О.Ярошенка. — К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. — Т.1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України/ Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін.. — 2010. — 226 с.

4. *Свірко С.В., Фірер Д.О.* Застосування НП(С)БОДС. Практичний посібник. Програма CAPS «Сертифікований бухгалтер бюджетних установ». — К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2012. — 314с.

5. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. — К., 2011. — Т. 1: Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. — 2011. — 920 с.

6. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012—2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. /ДННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Ф. О. Ярошенка. — К., 2011. — Т. 2: Бюджетна стратегія і Державний бюджет 2012: збалансованість, прозорість, реалістичність. — 2011. — 882 с.

7. *Левицька С.О., Кошка К.А.* Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: Випуск 3 (47). Секція Економіка. Частина І. — 2009 — Рівне: НУВГП — С. 379—387.

8. *Левицька С.О.* Реформування бюджетного обліку: державне економіко-правове регулювання, перспективи//Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. — Вип. 1. Том II. — Донецьк, 2008. — С. 46—52.

9. *Сушко Н.І., Гізатуліна Л.В.* Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі //Незалежний аудитор. — № 6. — 2012. — С. 56—57.

10. *Сушко Н.І.* Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер та аудитор. — № 1. — 2012. — С. 11—17

11. Бюджетне право: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.vuzlib.net/fp_1/4.htm

12. Кодекс: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Кодекс>

13. Управління державним бюджетом України: підручник / колектив авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. — К. : Міністерство фінансів України, 2010. — 816 с.

14. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.e-reading.org.ua/bookreader.php/1002290/_nehudlit_-_Byudzhethniii_Kodeks_Ukraini_-_Naukovo-praktichni_komentar.html

Статтю подано до редакції 01.06.13 р.