

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

ЄФІМЕНКО ЛЮДМИЛА ЛЕОНІДІВНА

УДК 347.73:336.14

**ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ
ПРИ ВИКОНАННІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Ірпінь – 2017

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України, Державна фіскальна служба України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор,
Касьяненко Любов Михайлівна,
Університет державної фіскальної служби України,
завідувач кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор,
Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна,
Київський національний університет імені Тараса
Шевченка, провідний науковий співробітник Науково-
дослідної частини;

кандидат юридичних наук

Семенченко Світлана Анатоліївна,
начальник управління доходів Департаменту фінансів
Харківської обласної державної адміністрації

Захист відбудеться «27» червня 2017 року об 11 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. 08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Садова, 53.

З дисертацією можна ознайомитися у науковій бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: 08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Університетська, 31.

Автореферат розісланий «27» травня 2017 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Т. О. Мацелик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В Україні, як і у багатьох країнах світу, значну увагу зосереджено на ефективному розвитку та управлінні бюджетними коштами, що неможливо здійснити без добре розвиненого бухгалтерського обліку, зокрема налагодженої системи фінансової звітності при виконанні державного та місцевих бюджетів. Задля дотримання належного стану бюджетної системи в цілому в державі здійснюється контроль за процесом утворення та витрачання державних коштів за їхнім цільовим призначенням. Виконання державного бюджету є складним процесом, який втілює чітко регламентовану і організовану систему бюджетного обліку та звітності.

На всіх етапах розвитку суспільства основним завданням і призначенням бюджетного обліку та звітності було своєчасне надходження та оформлення інформації щодо фінансування заходів, які передбачені бюджетом, а також цільового та ефективного використання бюджетних коштів. За допомогою налагодженої системи ведення обліку та звітності при виконанні державного бюджету у державі можна здійснювати якісний контроль за процесом утворення, а також витрачання державних коштів.

Теоретичною базою дисертаційної роботи стали наукові праці таких учених в галузі фінансового права: О. М. Ашмаріної, Л. К. Воронової, О. П. Гетманця, О. М. Горбунової, О. Ю. Грачової, Е. С. Дмитренко, О. О. Дмитрик, С. В. Запольського, А. Й. Іванського, Л. М. Касьяненко, А. Т. Ковальчука, І. Є. Криницького, Ю. О. Крохіної, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, О. А. Лукашева, А. О. Монаєнка, О. А. Музика-Стефанчук, І. Ж. Назаркіна, А. А. Нечай, С. О. Ніщимної, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківського, М. О. Перепелиці, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко, С. А. Семенченко, О. В. Солдатенко, С. С. Теленика, Р. А. Усенко, М. В. Харенка, В. Д. Чернадчука, Н. Я. Якимчук та інших.

На основі аналізу наукових робіт було встановлено, що у сучасній правовій науці досить широко обговорюються проблемні питання якості ведення процедури виконання державного бюджету та здійснення бухгалтерського обліку і фінансової звітності щодо його виконання. Однак, аналізуючи сучасну законодавчу базу, потрібно зазначити, що у нормах чинного бюджетного законодавства наявні прогалини та колізії, які негативно впливають на бюджетну політику держави. Відповідно подальші дослідження мають бути спрямовані на їхнє виявлення з метою удосконалення бюджетного законодавства, підвищення якості правового регулювання бюджетної сфери та процедури виконання Державного бюджету України.

Для розробки практичних рекомендацій та вдосконалення облікових механізмів і правових засад регулювання обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України важливим є узагальнення зарубіжної практики.

Крім того, комплексних досліджень правових засад ведення обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України не проводилося.

Усе зазначене вище свідчить про актуальність теми дисертаційної роботи та її своєчасність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Роботу виконано відповідно до Стратегії модернізації системи управління державними фінансами, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2007 р. № 888-р, Стратегії управління державними фінансами на 2017–2020 рр., схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р, Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України у редакції від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р, Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2012 р. № 569-р.

Дисертація є складовою загального плану науково-дослідної роботи кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України „Правове забезпечення фінансової безпеки України” (державний реєстраційний номер 0117U004165).

Тема дисертаційної роботи затверджена Вченою радою Національного університету державної податкової служби України (Витяг з протоколу Вченої ради університету № 4 від 26. 12. 2013).

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у тому, щоб на основі системного аналізу та з урахуванням вітчизняних і зарубіжних здобутків юридичної науки і практики здійснити теоретичне узагальнення правових засад обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України, а також розробити практичні рекомендації щодо їх удосконалення. Реалізація поставленої мети зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- обґрунтувати зміст, завдання та функції бюджетного обліку і звітності як об'єкта правового регулювання;
- з'ясувати правові основи методів організації ефективного виконання та використання обліку і звітності при виконанні Державного бюджету України;
- встановити особливості реформування бюджетного законодавства України з урахуванням зарубіжного досвіду щодо обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України;
- висвітлити сутність принципів бюджетного та бухгалтерського обліку і звітності у контексті вітчизняних і міжнародних стандартів;
- розкрити суб'єкти бюджетних правовідносин у сфері обліку та звітності при виконанні державного бюджету;
- встановити взаємозв'язок бюджетного обліку, звітності і фінансового контролю в Україні та внести зміни до бюджетного законодавства.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі ведення обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України.

Предметом дослідження є правові засади обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становить система методів наукового пізнання як загальнонаукових (діалектичний, формально-логічний, системно-структурний, формально-догматичний, моделювання, статистичний тощо), так і спеціальних (історико-правовий,

порівняльно-правовий тощо). Зокрема, системно-структурний метод надав можливість проаналізувати правові засади регулювання фінансових правовідносин у сфері виконання бюджету, обліку та звітності (підрозділи 1.1, 3.3); за допомогою формально-логічного методу та методу сходження від абстрактного до конкретного поглиблено понятійний апарат (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1); порівняльно-правовий метод використано під час аналізу вітчизняного та зарубіжного законодавства і наукових досліджень окремих аспектів обліку та звітності при виконанні державного бюджету в зарубіжних країнах (підрозділи 2.1, 2.2, 3.2, 3.3); формально-догматичний метод використовувався для здійснення доктринального тлумачення правових норм і термінів (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 3.1, 3.2 та інші). Методи узагальнення, прогнозування застосовано у процесі формулювання висновків до розділів і загальних висновків.

Нормативним підґрунтям дослідження є Конституція України, Бюджетний кодекс України, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, норми міжнародного права та зарубіжне законодавство окремих країн.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнення практики виконання Державного бюджету України, статистичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що дисертаційна робота є одним із перших в Україні комплексних досліджень проблем правових засад обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України. Наукову новизну дисертації відображено у таких основних наукових положеннях:

вперше:

– визначено правові проблеми, пов'язані з прийняттям рішень з економічних питань у бюджетній сфері, де особливе значення відведено оперативній та надійній інформації щодо фактичних результатів бюджетних операцій, які повинні достовірно відображати існуючу ситуацію в процесі виконання державного та місцевих бюджетів. Аргументовано, що зазначена інформація фіксується у відповідних формах фінансової та бюджетної звітності Державної казначейської служби України та бюджетних установ, а її особливість полягає у тому, що вона повинна враховувати як національні особливості, так і розроблятися відповідно до міжнародних стандартів;

– обґрунтовано, що бюджетний облік – узагальнене поняття, яке охоплює бухгалтерський облік виконання бюджетів та бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ;

– доведено, що предметом бюджетного обліку є операції з бюджетними коштами; об'єктами бюджетного обліку є доходи і видатки, бюджетні фонди, надходження і витрати бюджетів, розрахунки, резервні бюджетні кошти, матеріальні цінності і кошти бюджетних установ;

– розкрито особливості фінансової звітності в бюджетній сфері, що полягають: у регулюванні спеціальними нормативно-правовими актами; особливих формах документів; строках подання звітності;

удосконалено:

– понятійно-термінологічний апарат, а саме понять: „бюджетний облік”, „бюджетна звітність”, „метод бюджетного обліку”, „фінансовий контроль”;

– систему принципів в бюджетному обліку та зазначено, що вони передбачені спеціальним законодавством, що регулює відносини у сфері бухгалтерського обліку. Доведено, що вказані правові засади поєднують принципи, на яких ґрунтується бюджетна система (закріплені у статті 7 БК України);

– підходи щодо розуміння завдань фінансового контролю, на підставі чого зроблено висновок, що пріоритетним напрямом у сфері ефективного функціонування державного фінансового контролю є розробка та використання усіх заходів, спрямованих на подолання корупції у бюджетній сфері;

– теоретичні положення щодо правового статусу Державної казначейської служби України в частині її повноважень та відповідальності;

набули подальшого розвитку:

– пропозиції щодо сфер застосування бюджетного обліку, у результаті чого доведено, що бюджетний облік використовують задля: доходів і видатків бюджету; фінансування передбачених у бюджеті заходів; загального та спеціального фонду бюджету, а також резервів, що створюються у процесі виконання бюджету; касового виконання бюджету; виконання кошторисів бюджетних установ;

– напрями удосконалення і реалізації в Україні програмно-цільового методу планування та використання бюджетних коштів, який вимагає проведення комплексної реформи у бюджетній сфері;

– методи бюджетного обліку, які розглядаються у контексті методів облікової політики, на основі яких формуються системи облікових операцій у багатьох країнах світу, а саме: розрахунково-касовий метод, метод нарахувань, модифікований метод нарахувань;

– пропозиції вдосконалення до нормативно-правових актів щодо бюджетного обліку та звітності.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в дисертації положення, висновки, пропозиції і рекомендації можуть бути використані у:

– *правозастосовній сфері* – для вдосконалення нормативно-правових засад обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України (довідка з Головного управління Державної казначейської служби України від 28. 03. 2017);

– *науково-дослідній сфері* – для подальших досліджень правових проблем обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України (акт впровадження в науково-дослідну роботу кафедри фінансового права

Університету ДФС України на тему „Правове забезпечення фінансової безпеки України”, державний реєстраційний номер 0117U004165 від 03. 04. 2017);

– *навчальному процесі* – під час викладання навчальних дисциплін „Фінансове право”, „Актуальні питання фінансового права України”, а також при написанні підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій (акт впровадження з Університету державної фіскальної служби України від 07.04.2017).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є завершеною науковою роботою, яка характеризується науковою новизною дослідження правових засад обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України. Сформульовані в дисертаційній роботі теоретичні положення та розробки, висновки і пропозиції здійснено дисертантом особисто.

Апробація результатів дослідження. Матеріали дослідження обговорювалися на засіданні кафедри фінансового права, міжкафедральному семінарі Університету державної фіскальної служби України. Основні теоретичні положення дисертації оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, науково-практичних круглих столах: „Формування нової парадигми оперативного-розшукової діяльності в контексті забезпечення економічної безпеки України” (30 травня 2014 р., м. Ірпінь); „Політико-правові реформи та становлення громадянського суспільства в Україні” (10–11 жовтня 2014 р., м. Херсон); „Права та свободи людини і громадянина: механізм їх реалізації та захисту різними галузями права” (19–20 вересня 2014 р., м. Братислава); „Проблеми та стан дотримання захисту прав людини в Україні” (14–15 серпня 2015 р., м. Львів); „Стан та перспективи розвитку юридичної науки” (4–5 вересня 2015 р., м. Дніпропетровськ); „Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи” (6–7 лютого 2015 р., Дніпропетровськ); „Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів” (22 грудня 2015 р., м. Ірпінь); „Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики” (17 березня 2017 р., м. Харків).

Публікації. Основні результати дисертаційної роботи викладені у 14 публікаціях, з яких 5 – наукові статті у вітчизняних фахових виданнях з юридичних наук, 1 стаття у міжнародному фаховому виданні, 8 тез наукових доповідей і повідомлень.

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, що об’єднують сім підрозділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації 181 сторінка, з них 162 сторінки основного тексту, список використаних джерел (170 найменувань).

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено її зв’язок з науковими програмами, планами, темами, мету і завдання, об’єкт і предмет, методи дослідження, окреслено наукову новизну та практичне значення

одержаних результатів, особистий внесок здобувача, вказано про апробацію результатів дисертації, публікації.

Розділ 1 „Теоретико-правові засади ведення обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України” складається з двох підрозділів.

Підрозділ 1.1 „Зміст, завдання та функції бюджетного обліку та звітності як об’єкта правового регулювання” присвячений правовому аналізу змісту, завдань і функцій бюджетного обліку та звітності.

На основі аналізу норм бюджетного законодавства зроблено висновок про те, що бюджетний облік може бути узагальненим поняттям, яке включає в себе бухгалтерський облік виконання бюджетів та бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Тобто бюджетний облік є поєднанням окремих видів бухгалтерського обліку у бюджетній сфері. Цей підхід ґрунтується також на дослідженні зарубіжної літератури та законодавства з відповідних питань, де вживається термін „бюджетний облік” (budgetary accounting).

Встановлено, що бюджетний облік застосовують задля обліку: доходів і видатків бюджету (йдеться про визначення того, наскільки заплановані доходи бюджетів відповідають бюджетним видаткам); фінансування передбачених у бюджеті заходів (у цьому контексті звертається увага на процесуальні строки фінансування заходів); загального і спеціального фонду бюджету, а також резервів, що створюються і виникають у процесі виконання бюджету (тут потрібно зважати на необхідність обліку коштів резервного фонду державного бюджету, що формується для здійснення непередбачених видатків, що не мають постійного характеру і не могли бути передбачені під час складання проекту бюджету); касового виконання бюджету (тобто відкриття рахунків із виконання бюджету в системі Державної казначейської служби України; здійснення передбачених бюджетом видатків у межах реальних надходжень і в терміни, що дають можливість виконати відповідну бюджетну програму й погасити державний борг; проведення процедур попереднього, поточного, наступного контролю у бюджетному процесі); виконання кошторисів бюджетних установ (саме бюджетні установи в особі їх керівників виступають розпорядниками бюджетних коштів).

Визначено, що основним завданням та призначенням бюджетного обліку є забезпечення своєчасного фінансування заходів, які передбачені бюджетом, а також цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Отже, бюджетний облік спрямований на зменшення або взагалі унеможливлення здійснення розкрадань бюджетних коштів і порушень у сфері виконання бюджетів усіх рівнів і тим самим надає можливість зберегти такі кошти через правильне управління ними.

Серед концептуальних визначень поняття „бюджетна звітність” найчастіше розглядається як метод бухгалтерського обліку, показник фінансового стану бюджету, звітність розпорядників бюджетних коштів, інформація про виконання бюджету, стадія бюджетного процесу. У дисертації запропоновано бюджетну звітність розглядати як окремий різновид фінансової звітності, яка має на меті встановлення та відображення інформації щодо

фінансового стану держави та всіх інших органів місцевого рівня у процесі здійснення аналізу всього процесу ведення виконання бюджету.

У підрозділі 1.2 „Правові основи методів обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України” розглядається поняття і сутність методів обліку при виконанні Державного бюджету України та їх правове підґрунтя.

Зроблено висновок про те, що розуміння терміна „метод бюджетного обліку” потребує розкриття його змісту з юридичного погляду, оскільки сьогодні найбільш дослідженою є економічна природа методів бюджетного обліку. Пропонується внесення змін до бюджетного законодавства України, зокрема у контексті розкриття змісту терміна „метод бюджетного обліку” як сукупності прийомів і способів, які застосовуються під час виконання державного бюджету та мають на меті отримання достовірних даних щодо доцільності використання бюджетних коштів.

Визначено, що в Україні існує декілька методів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема касовий метод, метод нарахувань, модифікований метод нарахувань. При дослідженні ефективності застосування цих методів зроблено висновок, що існують як позитивні зміни в практичному застосуванні зазначених методів, так і негативні. На основі проведених досліджень вбачається необхідність поступового переходу України до використання в обліку методу нарахування, оскільки перевагами цього методу є спрощення процесу прийняття управлінських рішень, поліпшення якості управління активами та грошовими коштами, зміцнення фінансової дисципліни та підвищення ефективності формування доходів. Крім цього, застосування методу нарахування передбачає надання інформації про доходи від обмінних операцій у фінансових звітах.

Аргументовано, що нині до важливих інноваційних технологій стосовно удосконалення бюджетних систем можна також віднести основний метод щодо формування бюджетів – програмно-цільовий метод. Що стосується основних особливостей методології програмно-цільового бюджетування, то вони мають деякі відмінності від постатейного методу формування бюджету. Однією з основних відмінностей є те, що, відповідно до програмно-цільового методу, формування бюджету здійснюється виключно за програмами.

У цьому випадку головна увага надається обов'язковому досягненню максимально значущих соціальних зрушень у результаті витрачання грошей пересічних платників податків.

Розділ 2 „Принципи бюджетного обліку та звітності: положення вітчизняного законодавства та міжнародних стандартів” складається з двох підрозділів.

У підрозділі 2.1 „Принципи бюджетного обліку та звітності у контексті вітчизняних і міжнародних стандартів” пропонується авторський погляд на принципи бюджетного обліку.

Наголошено на тому, що виконання бюджету є однією зі стадій бюджетного процесу та займає вагомe місце у функціонуванні бюджетних

відносин. Тому для того, щоб ці відносини здійснювалися відповідно до норм чинного законодавства, необхідно дотримуватися основоположних принципів щодо його виконання.

Нині принципи бухгалтерського обліку та звітності містяться у різних стандартах. У дисертації проаналізовано національні, регіональні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у бюджетній сфері.

Особливу увагу при дослідженні принципів бюджетного обліку та фінансової звітності щодо виконання державного бюджету відведено не тільки основоположним принципам, на яких базується організація усієї бюджетної системи держави, а й деяким з них, що мають певні особливості та складності у практичному застосуванні. У ст. 7 БК України йдеться про принципи, на яких ґрунтується бюджетна система. Водночас науковці часто застосовують аналогію законодавства та поширюють положення ст. 7 й на відносини, законодавство, бюджетний процес. У дисертації екстрапольовано певні положення бюджетного й іншого законодавства на принципи бюджетного обліку та звітності.

У підрозділі 2.2 „Сутність принципів бюджетного обліку та звітності: порівняльно-правовий аспект” досліджуються принципи, а саме: законності; правильності; обережності; достовірності; незалежності; постійності; зрозумілості; доречності; зіставності; переваги змісту над формою; раціонального групування логічних операцій та процедур; своєчасності; єдності бюджетної системи України; збалансованості; самостійності; повноти; обґрунтованості; ефективності; субсидіарності; цільового використання бюджетних коштів; справедливості та неупередженості; публічності та прозорості; відповідальності учасників бюджетного процесу.

Враховуючи положення ст. 4 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” бухгалтерський облік та фінансова звітність, зокрема у процесі виконання бюджетів, ґрунтуються на таких основних принципах: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність.

Акцентовано увагу на таких міжнародних документах, які стосуються теми дослідження: Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards); Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards); Інтерпретації, розроблені Комітетом (Радою) з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB). Також важливе значення має Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) від 1 вересня 2010 р. Вказаний документ не входить до складу Міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, проте у разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим Міжнародними стандартами

пріоритетними є останні. Інтерпретації цих документів регулярно переглядаються і доповнюються.

Розділ 3 „Правове регулювання бюджетного обліку та звітності у контексті контрольної діяльності суб’єктів бюджетних правовідносин” складається з трьох підрозділів.

Підрозділ 3.1 “Контроль при виконанні бюджету та фінансова звітність при виконанні бюджетів: порівняльно-правовий аспект”. Через функцію контролю бюджетний облік і звітність забезпечують проведення заходів, спрямованих на повне і своєчасне надходження доходів у бюджет та фінансування заходів, установ і організацій у межах асигнувань, передбачених бюджетом, а також відповідно до виконання виробничих і фінансових планів.

Наголошено на тому, що нині потребує вдосконалення процес складання фінансової звітності, оскільки правове регулювання цього питання забезпечується певними інструкціями, положеннями та листами, які діють впродовж певного періоду, а деякі із них є тимчасовими. Це вказує на те, що відбувається негативний вплив на процес виконання бюджету, оскільки здійснюється порушення всередині самого бюджетного процесу і відбуваються зміни у строках його виконання.

Запропоновано таке визначення поняття „фінансовий контроль” – це сфера загальнодержавного контролю, яка водночас може бути представлена як функція управління, його стадія та елемент, а також засіб забезпечення законності й доцільності при мобілізації, розподілу, перерозподілу і використанні грошових коштів.

Грунтуючись на досвіді європейських країн, зроблено висновок, що пріоритетним напрямом у сфері ефективного функціонування державного фінансового контролю є розробка та використання усіх заходів, спрямованих на подолання корупції у цій сфері. Також всі методи контролю реалізуються не з метою встановлення відповідальності за вчинене правопорушення, а з попереджувальною метою шляхом профілактики протидії вчинення цих дій. Що стосується українського законодавства, то, на відміну від законодавства ЄС, врегулювання цього питання на державному рівні є досить слабким і неефективним.

Зазначено, що в Україні для покращення ведення процесу державного фінансового контролю та складання достовірної фінансової звітності потрібно активніше співпрацювати з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, а також здійснювати запозичення та адаптувати найкращі світові напрацювання у цьому напрямі. Основні ж стратегічні документи щодо подальшого ефективного розвитку державного фінансового контролю в Україні повинні враховувати досвід європейських країн та включати в себе такі важливі питання, як якість та особливості нормативно-правового забезпечення; аналіз результатів науково-дослідної роботи; теоретико-методологічна база та застосування сучасних новітніх інформаційних технологій.

У підрозділі 3.2 “Суб’єкт бюджетних правовідносин у сфері обліку та звітності при виконанні державного бюджету” досліджено діяльність

Державної казначейської служби України як суб'єкта бюджетних правовідносин та основного суб'єкта ведення бухгалтерських операцій щодо виконання бюджету держави, який встановлює, відповідно до закону, єдині правила та порядок для ведення бухгалтерських облікових операцій і фінансової звітності.

Зроблено висновок про те, що нині основними недоліками у функціонуванні Державної казначейської служби України є: 1) низький рівень нормативного оновлення (особливо це стосується питання облікових операцій); 2) застосування двох методів проведення бюджетного обліку, а саме: касового методу і методу нарахувань, що також дещо ускладнює процес здійснення бюджетного обліку (особливо гостро ця проблема проявляється у тому, що в державних цільових фондах відбувається подвійна методика здійснення бюджетного обліку); 3) фінансова звітність реалізується у два етапи, тобто звітність Державної казначейської служби України здійснюється окремо від звітності розпорядників бюджетних коштів. Таким чином, застосування так званої „подвійної консолідації” також дещо ускладнює процес бухгалтерського обліку; 4) застосування різних інформаційних програм щодо проведення операцій з обліку (у цьому випадку виникають проблеми щодо проведення комплексного дослідження всієї системи облікових операцій); 5) сучасна система казначейського обслуговування не може ефективно поширюватися на всіх розпорядників бюджетних коштів. Ці проблеми не дають позитивних результатів і тим самим унеможливають встановлення достовірної інформації про фактичний стан виконання бюджетів.

Встановлено, що функціями зарубіжних казначейств є такі: фінансове планування, приймання рішень на локальному рівні, управління коштами єдиного казначейського рахунку і їхнє розміщення на фінансових ринках тощо. Впровадження деяких із зазначених вище функцій в Україні надасть змогу істотно підвищити якість і ефективність функціонування Державної казначейської служби. Реалізація цих заходів сприятиме ефективному управлінню бюджетними коштами, а також підвищенню рівня здійснення якісного контролю за їх правомірним використанням.

Підрозділ 3.3 „Шляхи удосконалення законодавства, пов'язаного з регулюванням обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України”. Законодавство України має недоліки та не відповідає європейським стандартам, до яких вона сьогодні прагне, починаючи вже з існуючих недоліків в юридичній термінології. Нагальним питанням сьогодення є гармонізація законодавства України відповідно до європейських стандартів, де основну увагу потрібно приділити саме уніфікації термінології.

Наголошено на тому, що для покращення ситуації у бюджетній сфері України необхідною умовою є удосконалення чинного законодавства, де особливо важливими питанням є розгляд таких перетворень: 1) здійснення планування видаткової частини повинно реалізовуватися на основі реальних прогнозів дохідної частини бюджету, що надасть можливість зменшити ризик виникнення майбутнього дефіциту бюджету в державі; 2) бюджетний процес

має реалізовуватися відповідно до принципів прозорості та публічності; 3) процедура складання бюджету повинна виконуватися тільки з урахуванням чіткої бюджетної стратегії; 4) необхідно переглянути та удосконалити законодавство, що стосується питання державних зобов'язань, оскільки у більшості випадків ці зобов'язання не відповідають реальним можливостям бюджету для їх виконання.

Зроблено висновок про те, що зарубіжний досвід застосування середньострокового і довгострокового бюджетного планування є дієвим засобом для якісного ведення бюджетного процесу в країні. З огляду на це в Україні доцільно перейняти позитивний досвід у бюджетній сфері зарубіжних країн, зокрема Німеччини, Швеції, Франції, щодо: розширення практики середньострокового планування; посилення відповідальності учасників бюджетного процесу; зосередження уваги не на кількісному складі контролюючих органів у сфері виконання державного бюджету, а на якості виконання їх функціональних обов'язків.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні правових засад обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України й обґрунтуванні на цій основі пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та практики його застосування. У результаті проведеного дослідження зроблено такі висновки:

1. Основним завданням та призначенням бюджетного обліку є забезпечення своєчасного фінансування заходів, які передбачені бюджетом, а також цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Функціями бюджетного обліку (у значенні обліку виконання) визначено: управлінську (управління і керівництво процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету), контрольну, інформаційну.

Доведено, що саме ці функції є такими, що найбільш повно розкривають завдання та мету бюджетного обліку.

До проблем, які виникають у вітчизняній практиці ведення бюджетного обліку та звітності при виконанні бюджетів в Україні, належать такі: переважно всі важливі принципи у сфері бюджетної звітності реалізуються з певними порушеннями; важливого значення набуває сфера розвитку масової інформації, де опублікування звітності не відбувається і тим самим все це унеможлиблює її доступність; показники щодо бюджетної звітності свідчать про проблеми виконання бюджету (зазвичай недовиконання дохідної частини).

2. Обґрунтовано, що бюджетну звітність потрібно розглядати як окремий різновид фінансової звітності, яка має на меті відображення інформації щодо фінансового стану держави та всіх інших органів місцевого рівня у процесі здійснення аналізу усього процесу виконання бюджетів.

Запропоновано виокремити такі основні принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік та фінансова звітність у процесі виконання бюджетів, а саме: автономність; послідовність; безперервність; нарахування та

відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимір; періодичність; обачність; повне висвітлення.

3. Обґрунтовано поняття „метод бюджетного обліку”, що полягає у сукупності врегульованих правовими нормами прийомів і способів, які застосовуються під час виконання державного бюджету з метою отримання достовірних даних щодо доцільності використання бюджетних коштів.

Встановлено, що у результаті переходу до ринкових умов розвитку України необхідно здійснити оновлення як теоретичних положень бухгалтерського обліку, так і практичного його застосування. Зокрема, важливого значення набуває сучасна методика обробки облікової інформації. Обґрунтовано, що доступність фінансових звітів не буде мати позитивних результатів, якщо положення, яке є основою фінансових звітів, не буде до кінця зрозумілим його користувачам. Ці та пов'язані із ними питання мають вирішуватися шляхом внесення змін до інформаційного законодавства, а також до законодавства про публічну інформацію.

4. Доведено, що запровадження в Україні програмно-цільового методу планування та використання бюджетних коштів вимагає проведення комплексного реформування нормативно-правових актів у бюджетній сфері, що включає в себе заходи підвищення автономності розпорядників бюджетних коштів, детальне визначення функцій розпорядників, поширення стратегічного планування та розробки цілей програм і планів заходів, підвищення ступеня конкретизації таких цілей, застосування прозорих механізмів контролю, а також посилення заходів відповідальності розпорядників бюджетних коштів.

5. Ґрунтуючись на досвіді європейських країн (зокрема, Польщі, Литви, Латвії, Франції) встановлено, що пріоритетним напрямом у сфері ефективного функціонування державного фінансового контролю є розробка та використання усіх заходів, спрямованих на подолання корупції у цій сфері. У цьому контексті визначено за доцільне внести зміни до бюджетного законодавства, зокрема, що стосується визначення критеріїв ефективності виконання бюджетів, здійснення бюджетних видатків.

Запропоновано розглядати поняття „фінансовий контроль” як сферу загальнодержавного контролю, яка водночас може бути представлена як функція управління та його стадія, елемент управління, а також засіб забезпечення законності при мобілізації, розподілу, перерозподілу та використанні грошових коштів.

6. З урахуванням зарубіжного досвіду для покращення правових засад ведення обліку та складання звітності при виконанні державного бюджету, запропоновано такі шляхи вирішення сучасних проблем у фінансовому контролі, а саме: 1) результати виконання бюджету повинні бути якісними та виконані у встановлені терміни. Особливу увагу акцентовано на створенні оновленого плану рахунків із застосуванням новітніх інформаційних систем; 2) наголошено, що потрібно відкоригувати процес контролю при використанні бюджетних коштів, адже сучасний стан застосування касового виконання

бюджету є недостатньо ефективним і усе це призводить до виникнення касових розривів; 3) у зв'язку з неефективністю застосування касового методу виконання бюджету звертається увага на зміни в бухгалтерському обліку виконання бюджету шляхом застосування методу нарахувань.

7. Основними проблемами, які потребують вирішення та удосконалення здійснення процедури ведення фінансової звітності в Україні, є такі: слабкий контроль з боку Державної казначейської служби України щодо надходження, цільового та економічного використання державних коштів; реалізація фактичних та касових видатків у більшості випадків мають невідповідність у поточному році. Це пов'язано з тим, що всі операції мають фіксуватися протягом звітного періоду, тобто коли відбулося їх фактичне проведення. Досліджуючи практичне ведення фактичної та касової операції щодо видатків, було встановлено, що вони не збігаються у часі. Проблемним питанням тут є процес фіксування в облікових даних отримання готівки (здійснення фіксування касових видатків відбувається у процесі отримання, а фактичні – у момент їх здійснення); звітність про виконання державного бюджету нині має досить низький рівень інформаційного забезпечення щодо здійснення фінансових операцій, тому нагальним питанням є покращення інформаційної бази відповідно до новітніх інформаційних технологій; на сьогодні відсутні національні стандарти ведення фінансової звітності, які б повністю відповідали вимогам міжнародних стандартів.

8. З метою удосконалення чинного законодавства запропоновано внести зміни до Бюджетного кодексу України, зокрема:

– положення ч. 2 ст. 22 БК України викласти в такій редакції: „головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, в особі їх керівників; міністерства, відомства; державні служби, комітети, бюро; Національна академія наук України та галузеві національні академії; Конституційний Суд України, Верховний Суд України, Державна судова адміністрація України, конституційний орган державної влади та суддівського врядування та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників”;

– у Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” вважаємо за необхідне закріпити конкретні прямі та непрямі методи, які детальніше розкриваються у національних стандартах;

– ст. 56 БК України доповнити ч. 7, де чітко визначити методи, які використовуються у процесі обліку виконання Державного бюджету України, зазначаючи, що подібні методи застосовуються й у бюджетному процесі на місцевому рівні (доречно про це також вказати у ст. 78 БК України).

Крім цього обґрунтовується необхідність прийняття Законів України „Про Державну казначейську службу в Україні” та „Про фінансовий контроль”.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях з юридичних наук:

1. Єфіменко Л. Л. Зміст, завдання та функції здійснення бюджетного обліку в державі / Л. Л. Єфіменко // Фінансове право. – 2014. – № 2 (28). – С. 31–33.

2. Єфіменко Л. Л. Сучасний розвиток обліку в Державній казначейській службі України: організаційно-правові аспекти / Л. Л. Єфіменко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2014. – № 2. – С. 69–73.

3. Єфіменко Л. Л. Правове регулювання виконання бюджету в сучасних умовах: стан і шляхи вдосконалення / Л. Л. Єфіменко // Право і суспільство. – 2015. – № 6 (2). – С. 123–126.

4. Єфіменко Л. Л. Характеристика основних стадій бюджетного процесу: міжнародний досвід / Л. Л. Єфіменко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.– 2015. – Вип. 14 (1). – С. 83–85 – Серія: Юриспруденція.

5. Єфіменко Л. Л. Теоретичні основи ведення бюджетної звітності в Україні та міжнародний досвід щодо врегулювання цього питання / Л. Л. Єфіменко // Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. – 2015. – № 1(2). – С. 129–133.

Статті у зарубіжних виданнях:

6. Єфіменко Л. Л. Бюджетний процес в Україні та зарубіжний досвід / Л. Л. Єфіменко // Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky. – 2015. – № 3(6). – С. 40–43.

Матеріали науково-практичних конференцій:

7. Єфіменко Л. Л. Актуальні проблеми реалізації та вдосконалення фінансової системи України / Л. Л. Єфіменко // Політико-правові реформи та становлення громадянського суспільства в Україні: збірник наукових праць за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Херсон, 10–11 жовтня 2014 р.) – Херсон, 2014. – С. 103–106.

8. Єфіменко Л. Л. Тіньова економіка та економічна злочинність в сучасних умовах / Л. Л. Єфіменко // Формування нової парадигми оперативно-розшукової діяльності в контексті забезпечення економічної безпеки України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 30 травня 2014 р.) – Ірпінь, 2014. – С. 76–79.

9. Єфіменко Л. Л. Сучасний розвиток інформаційного суспільства та правове регулювання прав людини в інформаційній сфері / Л. Л. Єфіменко // Права та свободи людини і громадянина: механізм їх реалізації та захисту різними галузями права (м. Братислава, 19–20 вересня 2014 р.) – Братислава, 2014. – С. 27–30.

10. Єфіменко Л. Л. Сучасний стан та перспективи розвитку податкової системи України в контексті євроінтеграційних процесів / Л. Л. Єфіменко // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 22 грудня 2015 р.) – Ірпінь, 2015. – С. 319–322.

11. Єфіменко Л. Л. Глобалізація та її вплив на бюджетну політику України / Л. Л. Єфіменко // *Держава і право в умовах глобалізації: реалії та перспективи: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Дніпропетровськ, 6–7 лютого 2015 р.) – Дніпропетровськ, 2015. – С. 59–61.

12. Єфіменко Л. Л. Інформаційне право в Україні: правова природа та місце в системі права / Л. Л. Єфіменко // *Стан та перспективи розвитку юридичної науки: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Дніпропетровськ, 4–5 вересня 2015 р.) – Дніпропетровськ, 2015. – С. 69–72.

13. Єфіменко Л. Л. Аналіз сучасного стану дотримання захисту прав людини в адміністративному процесі / Л. Л. Єфіменко // *Проблеми та стан дотримання захисту прав людини в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 14–15 серпня 2015 р.) – Львів, 2015. – С. 70–72.

14. Єфіменко Л. Л. Деякі питання бюджетного обліку в Україні / Л. Л. Єфіменко // *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*: (м. Харків, 17 березня 2017 р.). – Харків, 2017.

АНОТАЦІЯ

Єфіменко Л. Л. Правові засади обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2017.

У дисертації досліджено теоретичні та практичні проблеми правових засад обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України. Зокрема, розглянуто сучасний розвиток цього фінансово-правового інституту та джерельну базу дослідження.

З метою вирішення теоретичних проблем уточнено визначення понять „бюджетний облік”, „метод бюджетного обліку”, „бюджетна звітність”, „фінансовий контроль”; запропоновано авторське бачення наведених понять. У роботі визначено зміст, завдання та функції бюджетного обліку та звітності; розглянуто правові основи методів обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України.

Проаналізовано принципи бюджетного обліку та звітності у контексті вітчизняних і міжнародних стандартів. Детально розглянуто правове регулювання бюджетного обліку у контексті контрольної діяльності Державної казначейської служби України.

Запропоновано шляхи удосконалення правового регулювання обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України.

Ключові слова: державний бюджет, бюджетний облік, звітність, казначейське виконання бюджетів, фінансовий контроль, заходи впливу за порушення бюджетного законодавства.

АННОТАЦИЯ

Ефименко Л. Л. Правовые основы учета и отчетности о выполнении Государственного бюджета Украины. – Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет Государственной фискальной службы Украины, Ирпень, 2017.

В диссертации исследованы теоретические и практические проблемы правовых основ учета и отчетности о выполнении Государственного бюджета Украины. В частности, рассмотрено современное развитие этого финансово-правового института и родниковую базу исследования.

С целью решения теоретических проблем уточнены определения понятий «бюджетный учет», «метод бюджетного учета», «бюджетная отчетность», «финансовый контроль»; предложено авторское виденье приведенных понятий. В работе определены содержание, задачи и функции бюджетного учета и отчетности; рассмотрены правовые основы методов учета и отчетности при исполнении Государственного бюджета Украины.

Проанализированы принципы бюджетного учета и отчетности в контексте отечественных и международных стандартов. Детально рассмотрено правовое регулирование бюджетного учета в контексте контрольной деятельности Государственной казначейской службы Украины.

Предложены пути совершенствования правового регулирования учета и отчетности о выполнении Государственного бюджета Украины.

***Ключевые слова:** государственный бюджет, бюджетный учет, отчетность, казначейское исполнение бюджетов, финансовый контроль, меры воздействия за нарушение бюджетного законодательства.*

ANNOTATION

L. Efimenko. Legal basis of accounting and reporting in the performance of the State Budget of Ukraine. – Manuscript.

Dissertation for the degree of Ph. D. of law in specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2017.

In the dissertation theoretical and practical problems of legal principles of accounting and reporting in the performance of the State Budget of Ukraine are researched. The author has considered the history of the formation and development of financial and legal institution as a stage of the budget process and the source base of the study.

In order to solve theoretical problems it was precised the definition of "accounting", "budget accounting", "management accounting", "control"; the author has described own vision for the concepts. The paper defines the content, objectives and functions of budget accounting and reporting; consideres the legal basis for methods of accounting and reporting in the performance of the State Budget of Ukraine.

The principles of budget accounting and reporting in the context of national and international standards were analyzed. The legal regulation of budget accounting in the context of control activity of the State Treasury Service of Ukraine was considered in details.

It has been made a conclusion according to the problems arising in the domestic practice of budget accounting and reporting of budget execution in Ukraine, they are: most of all the important principles in the budget accountability are implemented with certain disorders; important to the sphere of media, where publication of statements is on time and it is impossible to access it; figures for fiscal statements indicate problems in budget execution (usually underperformance of revenues).

The author has paid attention to solutions of existing problems. It is noted that this should be done gradually starting to improve the existing legislation that provides regulation of relations in the process of implementation of the State Budget of Ukraine, as well as improving control exercised in the State budget of Ukraine and local budgets based on the interaction of state bodies and local authorities.

In a result of the transition to market conditions of Ukraine should make the transition and upgrading both as theoretical accounting provisions and practical application. In particular, important to modern methods of processing accounting information. Improvement of methods and organization of budget accounting is very important and constantly in terms of scientific research, but solutions of most issues are not fully researched in scientific literature. That is why it is necessary to explore modern methods of budget accounting, because its elements are used in the preparation of financial statements. In particular, the availability of financial statements will not have positive results if a provision, which is the basis of the financial statements, will not be fully understood by its users.

It was suggested the ways concerning improving the legal regulation of accounting and reporting in the performance of the State Budget of Ukraine. In particular, to improve the process of accounting and reporting it is necessary to make some changes in the budget control, such as: 1) the results of the budget must be executed with quality and on time. All this can be realized only through amendments to the legislation to issues of accounting in implementation of the budget. Particular attention in these changes should be paid to the creation of updated accounts with using the latest information systems; 2) the control process of budget funds should be corrected, because the current state of the use of cash budget is not effective enough and all this leads to cash gaps; 3) due to the inefficiency of using the cash method of budget execution, it is necessary to pay attention to changes in the accounting of budget execution by applying accrual basis.

Keywords: state budget, budget accounting, reporting, treasury budget execution, financial control, sanctions for violation of budget legislation.

Підписано до друку 25 травня 2017 року. Формат 60x90/16
Папір офсетний. Друк офсетний.
Друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.
Зам № 387
Видруковано в Університеті
державної фіскальної служби України
08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. К. Маркса, 31