

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

Дисертація

на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:

доктор юридичних наук, професор

Касьяненко Любов Михайлівна

Ірпінь – 2017

ПЛАН

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПРИ ВИКОНАННІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	12
1.1. Зміст, завдання та функції бюджетного обліку та звітності як об'єкта правового регулювання	12
1.2. Правові основи методів обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України	42
Висновки до розділу 1	54
РОЗДІЛ 2. ПРИНЦИПИ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ: ПОЛОЖЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	57
2.1. Принципи бюджетного обліку та звітності у контексті вітчизняних і міжнародних стандартів	57
2.2. Сутність принципів бюджетного обліку та звітності: порівняльно-правовий аспект	65
Висновки до розділу 2	84
РОЗДІЛ 3. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ У КОНТЕКСТІ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНИХ ПРАВОВІДНОСИН	86
3.1. Контроль при виконанні бюджету та фінансова звітність при виконанні бюджетів: порівняльно-правовий аспект	86
3.2. Суб'єкт бюджетних правовідносин у сфері обліку та звітності при виконанні державного бюджету	110
3.3. Шляхи удосконалення законодавства, пов'язаного з регулюванням обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України	130
Висновки до розділу 3	146
ВИСНОВКИ	151
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	164

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БК	Бюджетний кодекс
ЄКР	Єдиний казначейський рахунок
ЄС	Європейський Союз, Європейське Співтовариство
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
НБУ	Національний банк України
ООН	Організація Об'єднаних Націй
СЕП	Система електронних платежів
США	Сполучені Штати Америки

ВСТУП

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. Гетманець, 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. Музики-Стефанчук, І. Ж. Назаркіна, А. А. Нечай, С. О. Ніщिमної, 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. Усенка, 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 повинні 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 поняття: „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 оперативно-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).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПРИ ВИКОНАННІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

1.1. Зміст, завдання та функції бюджетного обліку та звітності як об'єкта правового регулювання

Виконання державного бюджету є складним процесом, який втілює чітко регламентовану і організовану систему бюджетного обліку та контролю. Всі ці процеси так чи інакше пов'язують чи опосередковують різні ланки фінансової системи, складовою якою є також і бюджетна система. Будь-які проблеми, що мають місце у бюджетній системі впливають на інші складові фінансової системи. Тому, на нашу думку, заслуговує на увагу питання функціонування фінансової системи держави, адже їх визначення сприятиме вирішенню інших супутніх проблем, що розглядаються у нашій роботі.

Отже, функції та механізми управління публічними фінансами, зокрема бюджетними коштами мають у повному обсязі регламентуватися законами та відповідними нормативними актами, а державні кошти потрібно виділяти та витратити тільки за наявності відповідних на це правових повноважень, а також за чітко визначеними напрямками. Все це відбувається у межах фінансової системи держави. Взагалі, термін “система” (з грец. System – ціле, що складене з частин; сполучення) означає сукупність елементів, що перебувають у відносинах і взаємозв'язку один з одним і створюють певну єдність, цілісність. Елементи системи об'єднані в підсистеми прямими й зворотними зв'язками. З філософського погляду, “система” розуміється як ієрархічна впорядкованість сукупності підсистем і структурних одиниць. Що стосується фінансової системи, то як і будь-яка система, вона є сукупністю взаємопов'язаних елементів, які мають однорідні ознаки. Всі фінансові відносини між різними суб'єктами та інститути, що їх обслуговують, поєднує в себе фінансова система. На думку Л. О. Миргородської, фінансова система та фінанси

використовуються як індикатор національної економіки, збільшення добробуту населення, обмеження негативних моментів в економічному зростанні. Чим розвиненіші ринкові відносини, тим складніші та різноманітніші зв'язки в державі, зокрема складніша і фінансова система. За допомогою фінансової системи держава збирає та використовує засоби для утримання свого апарату, а також направляє їх на виконання своїх функцій [76, с. 167]. З такого погляду, фінансову систему представлено дещо звужено – майже ототожнюється з бюджетною та податковою системами.

Вчений В. М. Опарін зауважує, що основне призначення фінансової системи (за сутнісним наповненням, і за інституційною будовою) полягає у мобілізації та розміщенні іманентно обмежених ресурсів між конкуруючими напрямками їх використання [86, с. 118]. Варто наголосити, що ключовим у цьому визначенні є словосполучення “іманентно обмежені ресурси”. Дійсно, бюджетні кошти чи бюджетні ресурси мають певні межі, їх обсяг залежить від того, наскільки вільно в обігу знаходяться приватні фінанси.

Фінансову систему держави потрібно розглядати у кількох аспектах. Зокрема, фінансова система – це сукупність фінансових інститутів, кожний з яких сприяє утворенню та використанню відповідних централізованих та децентралізованих фондів коштів для здійснення фінансової діяльності держави, тобто діяльності з приводу мобілізації, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів коштів для виконання завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування. З іншого боку (в організаційному аспекті), фінансову систему варто розглядати як сукупність органів державної влади та місцевого самоврядування, які здійснюють у межах своєї компетенції керівництво фінансовою діяльністю держави та підприємств, установ, організацій, що беруть у ній участь [87, с. 12]. У контексті нашого дослідження в інших розділах дисертації розглядатиметься переважно організаційний аспект фінансової системи.

Нині однією з найактуальніших проблем України є проблеми оздоровлення і стабілізації фінансової системи України. Метою стабілізації фінансової

системи є: 1) створення передумов структурної перебудови економіки; 2) відновлення інвестиційного іміджу країни; 3) відновлення фінансового ринку України та його інститутів. Особливо гострою залишається ситуація з реальним збалансуванням Державного бюджету України... Для цього потрібні радикальні заходи щодо розширення бази оподаткування шляхом виведення значної частки економіки з “тіні”. Водночас, потрібно шукати шляхи більш економного та раціонального використання бюджетних асигнувань; важливо звести витрати до такого рівня, який здатна витримати держава. Також, однією з основних проблем нестійкості фінансової системи України є відсутність належного державного контролю. До основних його проблем варто віднести: 1) перевірки здебільшого носять фіскальний характер, зокрема застосовуючи такі методи, як перевірка або ревізія, що є досить неефективним і дозволяє виявити тільки фінансові правопорушення, а не можливість їх усунення; 2) негативним моментом у функціонуванні вітчизняної системи державного контролю необхідно зазначити проблему переважного використання заходів подальшого контролю [144, с. 12–15]. Дійсно, контроль у бюджетній сфері найбільш проблемний, адже він спрямований на публічні бюджетні кошти, які, у свою чергу, потребують особливих заходів обліку та звітності.

Не менш важливим для покращення стану фінансової системи нашої держави, звичайно, є використання відповідного досвіду зарубіжних країн. Особливу увагу потрібно звернути на досвід саме європейських держав. Так, фінансова система більшості країн ЄС є банко-центричною, де на банківський сектор припадає близько 90 % від загальних фінансових активів. Досліджуючи досвід європейських країн, потрібно відзначити, що відповідно до макро- та мікроекономічних рівнів формування, розподілу, перерозподілу і використання міжнародних фінансів, фінанси розвинених країн також формуються за рахунок власних позикових, і залучених джерел у централізованих та децентралізованих фондах. Характерною ознакою фінансової політики високорозвинених держав є її стабільний, поетапний, прогнозований та виважений характер. Обсяги фінансування видаткових програм змінюються рік у рік тільки на незначний

відсоток, тенденція до зміни розмірів видатків є чіткою та прогнозованою. Що стосується України, то потреба швидкої трансформації призвела до обрання іншого шляху – радикального реформування, що виявилось у динамічних, навіть хаотичних щорічних зрушеннях структури бюджетів [94, с. 28–30].

Потрібно зазначити, що головним завданням побудови національної фінансової системи є забезпечення максимальної мобілізації наявних у суспільстві фінансових ресурсів і при обґрунтованих потребах – залучення їх ззовні, встановлення передумов для їх ефективного використання і максимізації на цій основі виробництва ВВП. Саме рух грошових потоків через ланки і сфери фінансової системи повинен сприяти формуванню в кожного суб'єкта доходів, що відображають його продуктивність і є достатніми для забезпечення потреб його діяльності. Частина цих доходів перераховується до бюджетів у вигляді податків і зборів. Від того, наскільки ефективно здійснюється контроль та управління у цих відносинах, залежить й обсяг доходів бюджетів усіх рівнів. Очевидним є те, що контроль за всією фінансовою системою прямо впливає на стан бюджетних доходів і видатків, адже похідними від доходів є бюджетні видатки.

Слушним є твердження про те, що “самі органи державної влади не можуть забезпечити ефективне управління бюджетним процесом, не володіючи інформацією про необхідні обсяги бюджетних доходів і величину державних зобов'язань і потреб. Ця інформація повинна бути отримана тільки шляхом адекватного і всеосяжного обліку державного майна, зобов'язань, доходів і витрат бюджетних коштів, господарських операцій держави” [138, с. 3].

Досліджуючи історію розвитку людства видно, що ще з давніх часів інформація вважалася важливим військовим, політичним, економічним та соціальним чинником, а також надавала певною мірою майбутній розвиток держави та суспільства в цілому на певних історичних етапах свого розвитку. Завжди існувала така думка, що володіючи якоюсь інформацією можна володіти певними цінностями суспільного характеру. Взагалі соціальна взаємодія як окремих осіб, так і соціальних груп, суспільства в цілому

будується передусім на процесі обміну інформацією. Незважаючи на важливість вивчення такого поняття як “інформація”, все ж таки, дослідження проблемних питань інформації, її суті, процеси її збирання, обробки, зберігання, передачі, поширення науковці почали вивчати у ХХ ст. Так, інформація стала предметом окремої галузі науки – кібернетики (від грецького *kybernetike* – мистецтво управління), яка являє собою науку про загальні риси процесів та систем управління в технічних пристроях, живих організмах та людських організаціях.

З розвитком технічних й інформаційних технологій стрімкими темпами почала здійснювати свій розвиток інформаційна сфера у тому числі збільшилась роль інформації у всіх сферах суспільного життя, зокрема й у бюджетній сфері.

Наприкінці ХХ ст. відбулися значні зміни у сприйнятті самого поняття інформації та її соціального значення в суспільстві. Це пов’язано з процесом формування так званого інформаційного суспільства, тобто суспільства основною характеристикою якого є стрімке зростання всепроникної інформації про всі сторони його життєдіяльності. Нині термін “інформаційне суспільство” є визнаним як у рамках різних галузей науки, так і на державному рівні і закріплений у низці міжнародних та національних нормативно-правових актів. Проте розглядати інформаційне суспільство потрібно не як явище, що вже відбулося, а як процес, що пов’язаний із різними сферами життєдіяльності людства – економікою, правом, організацією публічної влади, політикою, соціальною сферою тощо [63, с. 18].

Нині під поняттям “інформаційне суспільство” потрібно розуміти:

– суспільство нового типу, що формується в результаті нової соціальної революції, породженої вибуховим розвитком і конвергенцією інформаційних і комунікаційних технологій;

– суспільство знань, тобто суспільство, у якому головною умовою добробуту кожної людини і кожної держави стає знання, отримане завдяки безперешкодному доступу до інформації й уміння працювати з нею;

– інформація в такому суспільстві виступає найважливішим соціальним і економічним ресурсом, основним джерелом продуктивності праці і влади, умовою добробуту людини і держави;

– глобальне суспільство, у якому обмін інформацією не буде мати ні часових, ні просторових, ні політичних меж [30, с. 20].

На думку дослідників, першочергові завдання задля розвитку інформаційного суспільства в Україні повинні полягати:

1) у розробці механізму, який забезпечить здатність державного апарату розглядати процеси формування інформаційного суспільства комплексно, а також сформуванню політичну волю в країні для реалізації Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р [133]. У Стратегії визначено за необхідне: удосконалити нормативно-правову базу з питань забезпечення розвитку інформаційної сфери та прискорити її адаптацію до європейських правових норм та стандартів; забезпечити належну координацію дій усіх заінтересованих суб'єктів під час запровадження інструментів е-демократії; удосконалити інституціональний механізм формування, координації та здійснення контролю за виконанням завдань розбудови інформаційного суспільства; підвищити рівень інформаційної представленості України в Інтернет-просторі та присутності в ньому українських інформаційних ресурсів; забезпечити прийняття системних державних рішень, спрямованих на стимулювання створення національних інноваційних структур (центрів, наукових парків і технопарків) для розроблення конкурентоспроможних вітчизняних інформаційно-комунікаційних технологій; підвищити на державному рівні значущість українського сегмента Інтернету як одного з найважливіших інструментів розвитку інформаційного суспільства та конкурентоспроможності держави; розробити на національному та місцевому рівні механізм ефективної громадської участі та громадського контролю за реалізацією пріоритету розбудови інформаційного суспільства. У бюджетній сфері та у бюджетному процесі це означає більше поширення електронного

документообігу, що дозволить оперативно отримувати інформацію, необхідну для обліку та звітності при виконанні бюджетів. Сьогодні такі технології активно впроваджуються особливо в Державній казначейській службі України. Позитивно відмітимо й той факт, що на офіційних веб-сайтах органів публічної влади – суб'єктів бюджетних правовідносин регулярно оприлюднюється інформація про стан виконання бюджетів. При цьому недостатньо впроваджено відповідні технології на місцевому рівні, адже це потребує значних коштів, що не можуть бути повністю надані з місцевих бюджетів, а за рахунок державних бюджетних коштів забезпечення відповідним технологічним забезпеченням на місцях відбувається поступово. Про це також йдеться у Стратегії: “органи місцевого самоврядування порівняно з центральними органами виконавчої влади мають значно нижчий рівень інформаційно-технологічного забезпечення адміністративно-управлінських процесів, а також розвитку інформаційно-технологічної інфраструктури та державних інформаційних систем” [133];

2) ширшому використанні на практиці державного управління програмно-цільовий підхід як ефективний механізм реалізації державної інформаційної політики. Очевидно, що у бюджетному процесі це положення потрібно проілюструвати на прикладі програмно-цільового методу бюджетування (про це детальніше йдеться в інших розділах дисертації);

3) створенні нової спеціалізованої мережі, структури і технології, яка побудована на основі міжнародних стандартів (це особливо актуально під час впровадження у сфері бухгалтерського обліку та звітності, а також принципів публічного фінансового контролю);

4) організації і розширенні суспільно-політичної пропагандистської підтримки процесу переходу країни до інформаційного суспільства (це можливо доводити до відома громадськості шляхом проведення різноманітних наукових заходів, розповсюдження друкованої інформації тощо) [42].

Серед позитивних здобутків сучасної інформаційної цивілізації потрібно визначити такі:

- зростання можливості швидко здійснювати інформаційні зв'язки на великих відстанях у тому числі між континентами;
- зростання можливості швидко у великому обсязі сприймати та обробляти, зберігати інформацію на компактних (малогабаритних) технічних засобах;
- об'єднання різних технологій комунікації: теле-, радіо- та обчислювальної техніки [42].

Водночас ці позитивні соціальні явища супроводжуються негативними, серед яких:

- зростання можливості швидкого перехоплення, витоку, перекручення, знищення інформації;
- використання технічних засобів і технологій інформації в антисоціальній діяльності: військовій; політичній; економічній.

Як узагальнення щодо негативного прояву інформаційного суспільства потрібно зазначити, що створюється загроза інформаційному суверенітету, інформаційній безпеці окремої держави, групи держав, регіонів, а також безпечному існуванню окремих людей.

Отже, як бачимо, сьогодні вельми актуальними є питання інформатизації у бюджетних відносинах. Адже без належно оформленої інформації неможливо своєчасно та правильно опрацювати бюджетну інформацію від розпорядників бюджетних коштів та готувати бюджетну звітність та облік при виконанні бюджетів, що складають бюджетну систему держави.

Стосовно розуміння терміна “бюджетний облік”, то тут є різні наукові бачення. Вважається, що саме поняття “бюджетний облік” виникло разом із такою формою соціальної організації, як держава: саме звідти бере свій початок рахівництво доходів і видатків держави [124, с. 19]. Проте такий підхід є дещо хибним, адже виникнення держави як певної організації людей саме по собі не спричинило виникнення рахівництва. Потреба у підрахунках коштів виникла у зв'язку із появою публічних фінансів. Спочатку власником таких ресурсів могла виступати одна особа – цар, король, інший правитель і тільки згодом,

коли з'явилися нові власники – колективні утворення (держава, органи місцевого самоврядування тощо), очевидною стала потреба у контролі руху державних (публічних) фінансів. З цією метою створювалися спеціальні органи, вводилися нові посади для осіб, які контролювали те, як люди платять податки, мита; як і де ці кошти зберігаються, як витрачаються.

Суспільство давно оцінило значення та необхідність обліку та звітності, що відображають стан державних (публічних) фінансів, як важливих інструментів громадського контролю за діями і рішеннями влади, зокрема ефективністю державної політики [138, с. 3]. У стародавні часи, коли державна, публічна влада, влада короля, імператора, царя, інших правителів пов'язувалася із церквою, Богом, релігією тощо, з історії бухгалтерського обліку відомі факти про те, що державний облік, наприклад, у Вавилоні здійснювали храми; у Римській імперії задля ведення державного обліку використовували бреваріуми – книги імперських рахунків, де відображались кошторисні зобов'язання та результати їхнього виконання... Державну регламентацію обліку вперше започатковано у Франції, де 1673 року Ж. Саварі розробив Ордонанс – перелік облікових правил, які того часу були основою торгового кодексу держави. Також вимогу щорічної звітності, основою якої є баланс, обґрунтував іспанець Тескада [130, с. 72–73; 167, с. 150]. Згодом відомий французький фінансист і громадський діяч, міністр фінансів в уряді Людовіка XVI Жак Неккер напередодні Великої французької революції 1781 року представив відомий звіт про фінанси (*compte rendu*) – фактично звіт про виконання державного бюджету. Таким чином суспільство вперше побачило справжній стан справ фінансів, звідки і за рахунок чого надходять податки, які державні кошти йдуть на пенсії, високі оклади державних службовців, придворної знаті. Саме проблеми державних фінансів, їх реально безконтрольне витрачання та розкрадання стали однією з причин революції у Франції: з моменту першого опублікування звіту до моменту штурму Бастилії пройшло всього 8 років [138, с. 3].

Перші відомості про бюджетний облік в Україні зустрічаються в літературних джерелах, що датуються історичним етапом діяльності гетьмана І. Мазепи (1687–1709 рр.) [124, с. 17–18]. В подальшому бюджетний облік як облік виконання бюджету України розвивався у межах діяльності казначейств (казначейських установ, фінансових управлінь тощо) Російської Імперії, Речі Посполитої (згодом – Польщі), Австро-Угорської імперії. Спроби побудови самостійного бюджетного обліку як складової Державного бюджету України було зроблено в 1917–1920 рр. (період існування Української Центральної ради, гетьманат П. Скоропадський), коли ненадовго було створено власну фінансову систему. Під час приходу на територію України радянської влади, у період “воєнного комунізму” (1918–1921 рр., в Україні з 1919 р.), існування “продрозверстки”, хлібної монополії відбулася натуралізація частини фінансових, зокрема податкових відносин у країні. Бюджетний облік проводився як облік виконання короткотермінових прибутково-видаткових кошторисів (не річних бюджетів, оскільки їх у період зростаючої інфляції не доречно було затверджувати), де в прибутковій частині його об’єктами були різні конфіскації, контрибуції, продукти харчування... Ці заходи одночасно із більш масштабною подією – створенням СРСР (1922 р.) призвели до поширення радянської казначейської системи виконання бюджетів на територіях усіх радянських республік, зокрема й на території УРСР. Період нової економічної політики (1921–1928 рр., в Україні практично запроваджена у 1922 р.) і надалі характеризується новим етапом розвитку бюджетного обліку. Саме тоді відновлена функція податків як джерела формування доходів бюджету... Надалі зміни щодо об’єктів бюджетного обліку відбувались у внутрішній структурі дохідної та видаткової частин [124, с. 21].

З прийняттям законів України “Про економічну самостійність Української РСР” від 3 серпня 1990 р. [93], “Про бюджетну систему Української РСР” від 5 грудня 1990 р. та проголошенням незалежності України 1991 р. [2] розпочалося формування власне української бюджетної, податкової та фінансової системи в цілому. Публічні фінанси потребували належної

організації та контролю. Вирішення цих питань було покладено на органи публічної фінансової діяльності – органи казначейства, податкової, митної, контрольно-ревізійної служби, НБУ, Рахункової палати. Налагоджена діяльність цих органів стала передумовою переходу до казначейської системи виконання бюджетів і формування обліку виконання бюджетів в Україні.

Згодом у процесі реформування бюджетного законодавства, прийняття БК України у 2001 р., взяття Україною курсу на євроінтеграцію відбувається розроблення та впровадження стандартів бухгалтерського обліку та звітності відповідно до міжнародних стандартів (які детальніше буде розкрито у другому розділі нашого дослідження).

Інколи науковці вважають помилковим ідентифікацію бухгалтерського обліку виконання бюджету як бюджетного обліку [43, с. 3]. Проте, досліджуючи норми бюджетного законодавства, дійшли до висновку, що бюджетний облік може бути узагальненим поняттям, яке охоплює бухгалтерський облік виконання бюджетів та бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Тобто бюджетний облік є поєднанням деяких видів бухгалтерського обліку у бюджетній сфері.

Зокрема, у зарубіжній науковій літературі також вживається термін “бюджетний облік” (budgetary accounting), під яким розуміється метод обліку, в якому планові і фактичні суми, витрачені та отримані, включені у рахунки так, що їх можна будь-коли побачити (Longman Business English Dictionary [170]); метод обліку, в якому суми, які компанія планувала витратити, і суми, що насправді були витрачені, включені так у рахунки, що їх можна бачити скільки у бюджеті залишилося (Cambridge Dictionary [168]). Варто зазначити, що у США є відповідний документ – Закон про бюджет та облік “Budget and Accounting Act” 1921 р.

Правильність обліку бюджетних доходів, надходжень, видатків (йдеться про виконання власне бюджетів) і забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, що є єдиним систематизованим згрупуванням доходів, видатків, кредитування,

фінансування бюджету і боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів (п. 3 ст. 2 БК України). Відповідно до ст. 8 БК України бюджетна класифікація використовується, зокрема для звітування про виконання бюджетів, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів публічної влади – суб'єктів бюджетних правовідносин, розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників. Бюджетна класифікація має такі складові:

- 1) класифікація доходів бюджету;
- 2) класифікація видатків та кредитування бюджету;
- 3) класифікація фінансування бюджету;
- 4) класифікація боргу.

Чинна бюджетна класифікація затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11. Зазначимо, що в бюджетному законодавстві чітко не закріплено положення про те, що бюджетна класифікація використовується з метою ведення бюджетного обліку.

Відмітимо, що на офіційному веб-сайті Державної казначейської служби України викладена інформація про те, що система бухгалтерського обліку виконання бюджетів, яким займається Державна казначейська служба України, включає: бухгалтерський облік; бюджетний облік; управлінський облік [21]. На наше переконання, у цьому випадку йдеться не стільки про систему бухгалтерського обліку виконання бюджетів, а, власне, про бюджетний облік, адже всі перелічені види обліку пов'язані з управлінням бюджетними коштами.

На виконання ст. 56 БК України, ч. 2 ст. 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Міністерством фінансів України затверджено Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності щодо виконання державного та місцевих бюджетів в Державній казначейській службі України (наказ від 21 жовтня 2013 р. № 885 [106]). Цим

документом закріплено, що в Державній казначейській службі України ведуться бухгалтерський облік (забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій про виконання бюджетів, а також інших операцій, які здійснюються через рахунки, відкриті в Державній казначейській службі України, і не відносяться до операцій про виконання бюджетів, та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та зміни в них. На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова та бюджетна звітність) та управлінський облік (управлінський облік забезпечує керівництво Державної казначейської служби України оперативною інформацією для планування, управління ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунку, оцінки та контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів).

Відповідно до п. 2.1 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в Державній казначейській службі України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2013 р. № 885 [106], бухгалтерський облік повинен забезпечувати: дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності; взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку; хронологічне та систематичне відображення всіх операцій про виконання бюджетів у регістрах бухгалтерського обліку на підставі первинних документів та можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу та управління; відображення детальної інформації про кожну операцію та параметри операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу та контролю; накопичення і систематизацію даних обліку в розрізі показників, необхідних для складання звітності.

У п. 4.1 Положення вказується на те, що звітність про виконання бюджетів включає фінансову та бюджетну звітність. При цьому у п. 4.4 вже йдеться про управлінську звітність, під якою розуміється “стан та результати діяльності Державної казначейської служби України, яка використовується керівництвом

для планування, контролю та прийняття відповідних управлінських рішень”[106].

Щодо стосується бухгалтерського обліку виконання кошторисів бюджетних установ, то його здійснюють розпорядники бюджетних коштів.

Коли говоримо про облік, звітність, контроль у процесі виконання бюджету, то завжди пов'язуємо це з бюджетним процесом та такою його стадією, як виконання бюджету.

Нині важливим та актуальним напрямом щодо вдосконалення законодавства в Україні залишається питання законодавчого врегулювання саме бюджетної сфери, а особливо врегулюванню питання стадій бюджетного процесу. Проаналізувавши чинне бюджетне законодавство, встановлено, що у Бюджетному кодексі України не існує чіткого законодавчого закріплення самого розуміння терміна “стадія бюджетного процесу”, а пропонується тільки перелік та характеристика кількості цих стадій.

Професор Н. Я. Якимчук розкриває стіність “стадії” з погляду провадження у справі про бюджетне правопорушення та розглядає дві принципові позиції: по-перше, у контексті логічної послідовності вчинення визначених дій при винесенні відповідного процесуального акта і, по-друге, щодо розкриття функціональної характеристики процесуальної діяльності [166, с. 74].

На нашу думку, для більш широкого та детального розуміння терміна “стадія бюджетного процесу” його потрібно розглядати як самостійний, законодавчо закріплений етап бюджетного процесу, який охоплює певне коло учасників та здійснюється у відповідні терміни і строки, пов'язані зі складанням, розглядом, затвердженням та виконанням державного бюджету, а також підготовкою та розглядом звіту щодо його виконання.

Важливе значення має також поділ стадій у бюджетному процесі, оскільки їхнє чітке розмежування дає можливість сприяти ефективнішому правовому регулюванню бюджетних відносин. Незважаючи на те, що кожна стадія бюджетного процесу є відносно самостійною, все ж таки вони знаходяться у повній взаємозалежності. Усе це проявляється в ефективності кожної зі стадій

бюджетного процесу, оскільки у зв'язку з низькою ефективністю хоча б однієї стадії може ускладнитися подальший стан інших стадій бюджетного процесу. У цьому випадку можна зазначити, що кожна стадія бюджетного процесу повинна реалізовуватися на основі попередньої та характеризуватися особливим колом учасників, прийнятим рішенням на відповідній стадії. Отже, удосконалення бюджетного процесу неможливо здійснити без ефективного функціонування та удосконалення усіх стадій щодо складання, розгляду, затвердження та виконання державного бюджету.

Вчений М. І. Піскотін зазначав, що як процедура затвердження державного бюджету, так і затвердження звіту щодо його виконання реалізується в однаковому порядку і в однаковій формі, тому затвердження звіту щодо виконання бюджету займає досить вагоме місце у бюджетному процесі та входить до його складу. Але, незважаючи на це, як зазначає вчений, у бюджетному процесі варто виокремлювати такі три основні стадії щодо розгляду та затвердження державного бюджету: 1) складання державного бюджету; 2) затвердження проекту бюджету; 3) виконання бюджету [91, с. 62–64].

Існують інші думки. Так, В. М. Опарін розподіляє весь бюджетний процес на такі дві основні частини: бюджетне планування та виконання бюджету [85, с. 132–133]. З практичного погляду ці трактування мають дещо вузький правовий характер і не розкривають у повному обсязі усю суть процесу.

Підтримуємо наукові підходи, де стадії бюджетного процесу охоплюють: 1) складання; 2) розгляд; 3) затвердження; 4) виконання; 5) складання, розгляд та затвердження звіту про виконання державного бюджету. Цей поділ розкриває більш ширше розуміння усієї процедури ведення бюджетного процесу і тим самим дає повну та чітку характеристику кожної її окремої ланки.

Важливе значення щодо вдосконалення бюджетного процесу в Україні повинно відводитися стадіям його проведення, а саме: процедурам складання, затвердження, виконання та звітності щодо виконання державного бюджету.

Незважаючи на самостійність кожної стадії бюджетного процесу, вони є взаємозалежними й ефективність або неефективність однієї з них може негативно вплинути на майбутній процес усіх інших стадій. Нині значну увагу держава повинна приділити законодавчому врегулюванню цього питання, оскільки сьогодні не існує чіткого розуміння та законодавчого закріплення терміна “стадія бюджетного процесу”. Вирішити ж зазначені проблеми можливо тільки спільними зусиллями як органів державної влади, так і прагненням покращити ситуацію в державі суспільством в цілому. Ці та пов’язані з ними питання розглядалися в інших наших публікаціях [37; 40].

Облік та звітність при виконанні державного бюджету пов’язані із стадією виконання бюджету. На думку академіка Л. К. Воронової, виконати бюджет означає зібрати доходи, мінімальна сума яких встановлена у законі про державний бюджет чи рішенні про місцевий бюджет, та профінансувати видатки (покривати видатки потрібно, не перевищуючи їхній граничний обсяг, адже фінансування понад встановлену межу призводить до збільшення бюджетного дефіциту; підвищення розміру видатків на певні заходи, що означає неодмінне зменшення фінансування деяких інших видатків) [24, с. 167].

Відомий радянський вчений М. І. Піскотін вважав, що виконання бюджету означає своєчасне отримання всіх запланованих у бюджеті доходів та вчасне здійснення всіх запланованих у бюджеті видатків [91, с. 288].

Виконання державного бюджету вчений М. В. Харенко розглядає як процес реалізації затвердженого державного бюджету з доходів і видатків, тобто забезпечення своєчасного та повного надходження всіх передбачених доходів, а також їх цільового спрямування на фінансування видатків у встановленому обсязі [147, с. 7]. З цього приводу професор М. В. Карасьова також пише, що провадження з виконання бюджетів та однойменна стадія бюджетного процесу пов’язані із реалізацією затвердженого фінансового плану у фактичних фінансових відносинах. У межах такого провадження створюються умови для безпосереднього формування, розподілу і

використання бюджетних коштів. Отже, виконання бюджетів – це діяльність, спрямована на формування доходів і джерел фінансування бюджетів, а також на здійснення видатків бюджетів. Таким чином, виконання будь-якого бюджету складається з декількох блоків відносин: виконання бюджету за доходами, виконання бюджету за джерелами фінансування дефіциту бюджету та виконання бюджету за видатками [19, с. 245]. Відповідно до положень вітчизняного бюджетного законодавства до названих блоків можна додати ще й виконання бюджету за надходженнями, витратами та міжбюджетними трансфертами.

З практичного погляду важливо чітко знати, коли розпочинається стадія виконання бюджету. Щодо цього, С. С. Теленик слушно заперечує доктринальний підхід, за якого “виконання бюджету починається після його затвердження законодавчими (представницькими) органами влади у встановленому порядку” [1, с. 30; 26, с. 143, 149]. Своє заперечення автор обґрунтовує тим, що “оскільки закон про Державний бюджет України за загальним правилом повинен бути прийнятий до початку нового бюджетного року. Отже, початок виконання бюджету потрібно пов’язувати не тільки з моментом його затвердження, а й іншого бюджету, з яким він пов’язаний” [96, с. 283].

Стосовно визначення поняття “бюджетний облік”, існують різні наукові погляди щодо трактування. Так, бюджетний облік розуміється як: засіб відображення процесу виконання бюджету, складова та елемент контролю процесу виконання бюджету [13, с. 3] (тобто у цьому випадку бюджетний облік розглядається нерозривно від бюджетного контролю); науково обґрунтована система спостереження, відображення, узагальнення і контролю якісних і кількісних змін процесу виконання бюджету [13, с. 3] (у наведеному визначенні знову зустрічається прив’язка до контрольних заходів); облік, що відображає виконання бюджету через облік доходів, витрат, коштів бюджету на рахунках, фінансування заходів, передбачених у бюджеті, фондів, резервів і рахунків, що створюються у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і

виконання кошторисів витрат бюджетних установ [72, с. 107] (порівняно з попереднім визначенням, це трактування не передбачає ніякої прив'язки до контрольних заходів); основа інформаційного забезпечення виконання бюджетів [163, с. 484] (запропоноване визначення є вкрай лаконічним та не розкриває сутності розглянутого поняття); інструмент інформаційного забезпечення виконання бюджетів, елемент управління бюджетною системою країни та засіб контролю за виконанням плану за доходами і видатками бюджетів [124, с. 8; 9] (у цьому визначенні ніби поєднуються попередні трактування, у яких йдеться про інформацію та контроль).

Здійснюючи аналіз визначень з цього питання, дійшли до висновку, що вітчизняні науковці протягом останніх кількох років активно вивчають всі методи та процеси, що можуть допомогти змінити та удосконалити застарілі облікові операції в бюджетній сфері. Зокрема, дослідженням питання щодо проблем бюджетного контролю присвячено праці таких провідних вчених-юристів, як Л. К. Воронова, О. П. Гетьманець, А. О. Монаєнко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, Н. Ю. Пришва, В. Д. Чернадчук, Н. Я. Якимчук. Незважаючи на дослідження ряду практичного і теоретичного функціонування положень щодо підготовки і виконання державного бюджету, недостатньо уваги приділено саме проблемним питанням сучасного розвитку та функціонування бухгалтерського обліку і звітності про виконання бюджету.

Нині бюджетний облік застосовують для 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);
- коштів загального і спеціального фонду бюджету, а також резервів, що створюються і виникають у процесі виконання бюджету (ці питання регулюються, зокрема Порядком використання коштів з резервного фонду бюджету, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29 березня 2002 р. № 415 [108]);

- касового виконання бюджету (тобто відкриття рахунків у системі Державної казначейської служби України; здійснення передбачених бюджетом видатків; проведення процедур попереднього, поточного, наступного контролю у бюджетному процесі);
- виконання кошторисів бюджетних установ [113] (саме бюджетні установи в особі їхніх керівників виступають розпорядниками бюджетних коштів).

Вченими інколи розмежовується предмет та об'єкт бюджетного обліку. Так, предметом бюджетного обліку є процес виконання бюджетів, а його об'єктами – доходи, видатки, грошові засоби, розрахунки, фонди і резерви, а також матеріальні цінності бюджетних установ [13, с. 16]. Також предметом обліку виконання бюджетів називають “процес виконання державного та місцевих бюджетів. Його об'єкти визначаються відповідно до облікової номенклатури, а саме: фінансові ресурси бюджету; інші активи; зобов'язання; кошти бюджетів; кошти розпорядників коштів; розрахунки; результат виконання бюджету; доходи бюджету; видатки бюджету; планові показники бюджетів” [124, с. 10].

Під предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах розуміється також: діяльність із виконання кошторису бюджетних установ [123, с. 9; 10]; діяльність бюджетної установи, спрямована на виконання функцій держави [12, с. 7]; засоби господарювання бюджетних установ у складі господарських засобів та джерела їх утворення [32, с. 9]; господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначення у процесі невиробничого споживання [31, с. 8]; процес виконання бюджетів [124, с. 10; 13, с. 16]; процес виконання державного бюджету, який відображає один з аспектів розширеного виробництва, кошти державного бюджету та бюджетів усіх рівнів бюджетної системи та процес їх виконання [84, с. 14].

На нашу думку, процес виконання бюджетів є не стільки предметом бюджетного обліку, скільки бюджетного контролю. У цьому контексті не варто плутати контрольні прояви обліку (у значенні функцій обліку) та бюджетного

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

Коли говоримо про бюджетний облік, то йдеться про облік у бюджетному процесі та бюджетних установах. У другому випадку такий облік виявляється у процедурах бухгалтерського обліку. Потрібно зазначити, що бюджетним обліком охоплюються операції, пов'язані з процесом виконання бюджетів, що складають бюджетну систему держави, з метою повної характеристики його стану та забезпечення ефективного й економічного витрачання бюджетних коштів.

Отже, на нашу думку, бюджетний облік – це певна система взаємообумовлених і обґрунтованих узагальнень, які формулюються, викладаються, оформляються у процесі формування та виконання бюджетів.

Якщо розглядати регулювання бюджетного обліку на рівні нормативно-правових актів, а саме БК України (ст. 56–62), то видно, що в бюджетному законодавстві не виокремлюються чіткі критерії завдань бюджетного обліку, а тільки зазначаються загальні правила здійснення процедури бюджетного обліку і правовий статус державних органів, які уповноважені здійснювати таку процедуру. Зважаючи на це, пропонуємо доповнити главу 10 БК України, де виокремити основний зміст та завдання бюджетного обліку. На нашу думку, до основних завдань бюджетного обліку потрібно віднести такі:

- 1) здійснення контролю за своєчасним надходженням коштів до дохідної частини бюджетів;
- 2) реалізація своєчасного фінансування всіх заходів, які встановлюються видатковою частиною бюджету;
- 3) гарантувати витрачання бюджетних коштів виключно за їхнім цільовим призначенням;
- 4) забезпечення ефективного витрачання коштів.

З огляду на вищевикладене, тільки при неухильному виконанні зазначених завдань можна забезпечити правильне здійснення бюджетного обліку та якісне виконання бюджету щодо таких облікових операцій, як: облік доходів та видатків бюджетів; надання коштів на реалізацію всіх запланованих заходів, які передбачені чинними актами бюджетного законодавства і закріплені у щорічних актах про державний бюджет; реалізація касового виконання бюджету і всіх кошторисних операцій бюджетних установ.

До завдань виконання бюджету належать, зокрема такі: забезпечення повного та своєчасного надходження податків та інших платежів, а також доходів в цілому та за кожним джерелом; фінансування заходів у межах затверджених у бюджеті сум протягом того фінансового року, на який затверджено бюджет; правильний та економічно обґрунтований розподіл всіх видів платежів та асигнувань затвердженого бюджету, який здійснюється за бюджетним розписом доходів і видатків; контроль за надходженнями до бюджету та витратами з бюджету [1, с. 31; 96, с. 285–286]. Зважаючи на це, вважаємо, що основним завданням та призначенням бюджетного обліку є забезпечення своєчасного фінансування заходів, передбачених бюджетом, а також цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Таким чином, можна стверджувати, що 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.

У наукових джерелах визначено такі основні завдання бюджетного обліку, а саме: 1) точне виконання затвердженого бюджету; 2) дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і суворого режиму економії у витрачанні коштів; 3) охорона майна; 4) мобілізація коштів у бюджеті та виявлення додаткових доходів [13, с. 11].

Основним завданням бюджетного обліку є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення [139, с. 8].

Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ найбільш повно відображені на рис. 1. Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ.



Рис. 1. Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ [125, с. 285]

Бюджетний облік перебуває у процесі активного реформування і основною його метою залишається досягнення розвитку усіх його положень відповідно до вимог світової практики. Так, сучасні напрями його розвитку представлені у постанові Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки” від 16. 01. 2008 № 34 [114].

Реалізація Стратегії модернізації бюджетного обліку повинна була відбутися протягом п'яти років за певними періодами, але сьогодні можна стверджувати, що усі заплановані заходи щодо удосконалення застарілої системи проведення бухгалтерського обліку не виконані до кінця. Так, останнім

часом все більшої уваги потребує вже досить застаріле питання, яке також розглядалося в Стратегії, а саме: застосування інформаційних технологій з погляду забезпечення не тільки якості систематизації облікових даних, а приведення всього облікового процесу у відповідність до міжнародних стандартів. Проте, як свідчить практика, у більшості сучасних бюджетних установ залишається низький рівень автоматизації, що супроводжується виконанням більшої частини операцій за допомогою найпростіших комп'ютерних програм або, ще гірше – вручну. Тому, на нашу думку, нагальним та актуальним питанням залишається визначення основних напрямів впровадження інформаційних систем і технологій як інструменту обліку, що надасть можливість виправити існуючі проблеми бухгалтерського обліку. Саме обчислювальна техніка може покращити якість обробки облікової інформації і тим самим поліпшити організацію праці облікового персоналу. Варто зазначити, що не менш важливе значення має кваліфікація облікового персоналу, оскільки нині не всі облікові спеціалісти мають високі знання у сфері інформаційних технологій, що також негативно позначається на якості бухгалтерського обліку.

Зважаючи на розвиток інформаційних технологій та відповідних відносин, процес удосконалення обліку виконання бюджету також залучений до інформаційних і технічних нововведень. Як приклад, можна навести такі програми, як “Парус-Бюджет” та “Казна”, що активно використовуються у процесі виконання бюджетів. З приводу цих програм і програмного забезпечення фахівці слушно зазначають, що автоматизована система “Казна”, що надає можливість відслідковувати рух коштів бюджетних установ, дозволяє Державній казначейській службі України мати вичерпну інформацію про стан публічних (державних і місцевих) фінансів. Цікаво відмітити, що методологічні основи управління фінансовими ресурсами ЄКР в Україні є запозиченими у розвинених країн світу – Франції, США, Великобританії [128, с. 275].

Нижче схематично відображені особливості організації функціонування системи казначейства у сучасному інформаційному середовищі (див. рис. 2).



Рис. 2. Функціонування системи казначейства в інформаційному середовищі [128, с. 82]

Важливим питанням у розумінні основного змісту, завдань і призначення бюджетного обліку у державі є також дослідження його функцій. Безумовно, усі функції є дуже важливими у процесі здійснення виконання бюджету, оскільки взаємопов'язані між собою.

Як зазначає професор С. В. Свірко, сутність обліку виконання бюджету розкривається у таких функціях: 1) інформаційна; 2) управлінська; 3) контрольна [124, с. 8–9]. В одній із своїх наступних робіт вчена до перелічених функцій додає захисну (формує здатність бухгалтерського обліку відображати виконання кошторису, а отже, і виявляти факти неправомірних або шахрайських дій у межах господарської діяльності бюджетних установ з метою захисту прав держави, споживачів послуг та інших зацікавлених осіб. Зазначена функція реалізується через завдання із встановлення бухгалтерським обліком виконання кошторису в полі інформаційного забезпечення господарського життя бюджетних установ ознак порушень і зловживань, своєчасного виявлення та якісного використання облікової інформації щодо фактів порушень та зловживань контрольною складовою облікової системи) і науково-пізнавальну (полягає у розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах; щодо цієї функції ідентифікується завдання з отримання, накопичення, аналізу нових знань у зазначеній сфері з метою

розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку виконання кошторису) [122, с. 337–338].

Також науковці виокремлюють такі функції бюджетного обліку (у значенні обліку виконання): наглядова, відображення, узагальнення, контроль виконання бюджетів усіх рівнів та забезпечення збереження коштів бюджету [84, с. 14–15]; управлінська, контрольна, інформаційна [139, с. 8]; нагляд, відображення, узагальнення, контроль і аналіз виконання бюджетів усіх рівнів, а також забезпечення збереження коштів бюджету [146, с. 140–141]; спостереження, відображення та узагальнення процесу виконання бюджету; управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету; контроль за процесом виконання бюджету; забезпечення збереження коштів бюджету та власності, що належить бюджетним установам [13, с. 14].

Отже, за допомогою функції спостереження, відображення та узагальнення забезпечується безперервне спостереження за процесом виконання бюджету; виконання плану за доходами бюджету в цілому; надходженням кожного виду доходів; виконання плану за витратами бюджету; кількісними і якісними показниками процесу виконання бюджету, їх відображення та узагальнення [13, с. 14–15].

За допомогою функції управління і керівництва процесом виконання бюджету облік активно впливає на процес виконання бюджету, є засобом бюджетного планування [13, с. 15].

Функція контролю дає змогу отримати інформацію про надходження доходів, видатків, стан і рух коштів та матеріальних цінностей. Бюджетний облік через функцію контролю забезпечує проведення заходів, спрямованих на повне і своєчасне надходження доходів у бюджет і фінансування заходів, установ і організацій у межах асигнувань, передбачених бюджетом і відповідно до виконання виробничих і фінансових планів... Варто підтримати позицію про те, що контроль (контрольні заходи) необхідно здійснювати за певною системою, що охоплює: 1) виконання постанов, розпоряджень і вказівок урядових органів і вищих організацій; 2) дотримання встановлених нормативів;

3) дотримання термінів платежів; 4) дотримання правильності та своєчасності приймання і відпуску товарно-матеріальних цінностей; 5) правильності витрачання фонду оплати праці, дотримання прийнятих штатів, посадових окладів, кошторисів витрат; 6) збереження майнових, товарно-матеріальних цінностей і грошових засобів у місцях їх збереження і використання; 7) дотримання правильності здійснюваних у процесі облікової роботи обчислювальних і розрахункових операцій [13, с. 15–16].

Функція забезпечення збереження коштів бюджету полягає в дотриманні державної дисципліни, режиму економії у витрачанні бюджетних коштів [13, с. 16].

На наше переконання, такі функції бюджетного обліку, як управлінська (управління і керівництво процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету), контрольна, інформаційна є такими, що найбільш повно розкривають завдання та мету бюджетного обліку.

Важливе місце у ході створення та реалізації напрямів бюджетної політики, а також прийняття найбільш правильних та ефективних рішень щодо процесу обігу публічних фінансів належить бюджетній звітності. Вважаємо, що вагомим питанням у сфері бюджетного обліку є розкриття змісту та значення здійснення бюджетної звітності в державі. Тільки завдяки показникам, які відображаються у процесі бюджетної звітності, можна охарактеризувати належний стан виконання бюджету в державі.

Відповідно до ст. 58 БК України період, протягом якого відбувається підготовка звітів щодо виконання бюджету, включає в себе такі основні види звітності, а саме:

- місячна звітність, яка здійснюється Державною казначейською службою України, Президентом України, Верховною Радою, Рахунковою палатою, Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України, де кінцевою датою подання є 15 число місяця, наступного за звітним;

- квартальна звітність, яка подається вищезазначеним державним органам не пізніше ніж 35 днів після закінчення звітного кварталу;

➤ річна звітність, подання відбувається не пізніше 1 квітня року, наступного за звітним. Звітність подається Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Президентові України, а також Рахунковій палаті України [15].

Здійснюючи аналіз діючої системи бюджетної звітності щодо процесу виконання Державного бюджету України, можна стверджувати, що наявні певні позитивні зміни в її розвитку й удосконаленні. Не менш актуальним є питання здійснення оновлення бюджетної класифікації щодо виконання бюджету. Проте найголовнішою особливістю у сфері управління бюджетом є інформація, тому, звичайно, одержати її можна завдяки звітності, у ході якої здійснюється ефективне управління бюджетом та встановлення контролю за процесом його виконання. У зв'язку з цим впродовж останніх років в Україні ведеться плідна робота щодо розробки і впровадження нової системи звітності про виконання державного бюджету.

Що стосується досліджень науковців, то у фінансово-правовій літературі питання бюджетної звітності виконання державного бюджету висвітлено в працях багатьох вчених. Проте, у теоретичному та практичному аспектах ця проблема не отримала позитивного кінцевого результату. Це пов'язано здебільшого з відсутністю єдиного концептуального підходу щодо розуміння та розкриття основного змісту бюджетної звітності.

Так, в економічній і правовій науці щодо розуміння поняття “бюджетна звітність” існують різні погляди. Зокрема, з економічного погляду під цим поняттям розуміється “метод контролю за цільовим та економним витрачанням коштів”. На думку вченої Л. Д. Сафонові, саме бюджетна звітність належить до елементів методу бухгалтерського обліку і являє собою кінцевий етап бухгалтерського узагальнення інформації [121, с. 21]. Науковці С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич під бюджетною звітністю розуміють систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період [163, с. 543]. Також бюджетну звітність розглядають як звітність головних розпорядників

коштів і розпорядників коштів 2-го та 3-го ступенів і відповідних фінансових органів з нагляду за витрачанням коштів, які були одержані з бюджету, а також коштів, які надійшли до бюджету [158, с. 46–47]. Вчені М. М. Артус і Н. М. Хижа вважають, що бюджетна звітність є основною формою письмового повідомлення про виконання Державного бюджету України і завершальним етапом бюджетного процесу та бухгалтерським узагальненням інформації [5, с. 198].

Відповідно до ст. 58 “Звітність про виконання Державного бюджету України” і ст. 80 “Звітність про виконання місцевих бюджетів” БК України звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність. У цьому випадку основна роль бюджетної звітності полягає у відображенні офіційного стану виконання бюджету. Фінансова звітність або так звана “бухгалтерська” розкриває саме систему взаємопов’язаних та узагальнюючих показників, які визначають фінансове становище бюджету і тим самим відображають його виконання протягом звітного періоду. На нашу думку, бюджетну звітність варто 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 результаті здійснення аналізу усього процесу ведення виконання бюджету.

Сучасна практика ведення бюджетної звітності при виконанні бюджету в Україні має певні недоліки, серед яких особливої уваги, на нашу думку, заслуговують такі питання:

- здебільшого всі важливі принципи у сфері бюджетної звітності реалізуються з певними порушеннями (наприклад, інколи порушується, своєчасність, повнота, достовірність відповідної інформації);
- актуального значення набуває сфера розвитку масової інформації, де здебільшого 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).

Звичайно, вирішення наявних проблем повинно відбуватися поступово, починаючи з удосконалення чинного законодавства, яке здійснює регулювання всіх відносин щодо процесу виконання Державного бюджету України, а також поліпшення контролю, який здійснюється у сфері виконання Державного бюджету України і місцевих бюджетів на основі взаємодії всіх органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Сучасна правозастосовна практика свідчить, що така взаємодія і співпраця є досить низькою і тому це може мати негативні наслідки щодо ефективного використання коштів державного бюджету, зокрема негативно відображається на їхньому нецільовому використанні. Звичайно, варто приділяти більше уваги питанням регламентації основних прав, обов'язків та відповідальності органів, які здійснюють контроль у цій сфері щодо виконання своїх кваліфікаційних обов'язків. На нашу думку, саме такі зміни можуть внести певні корективи у процесі подальшого удосконалення ефективності реалізації та функціонування бюджетного обліку в державі.

Взагалі, “система бухгалтерського обліку виконання бюджету передбачає суцільне безперервне відображення інформації про фінансові ресурси країни та їх використання в первинному та поточному обліку. Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналітичних робіт. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення. Вирішення зазначеного завдання відбувається на заключному чи підсумковому етапі бухгалтерського обліку – етапі складання бухгалтерської звітності. Бухгалтерська звітність з виконання бюджету – це система узагальнених і взаємозв'язаних показників, що характеризують фінансовий стан виконання бюджету за певний період” [124, с. 163].

Отже, бюджетний облік має тісний зв'язок із бюджетною, бухгалтерською

звітністю. З метою встановлення єдиних вимог до складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів наказом Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 р. № 44 [112] затверджено Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Так, встановлено, що звітність є фінансова (місячна, квартальна і річна), бюджетна та інша. Виокремлено зведену фінансову та бюджетну звітність, що складається головними розпорядниками та розпорядниками нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління, а також фінансової та бюджетної звітності за своїми операціями. До складу фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів включаються: “Баланс”; “Звіт про результати фінансової діяльності”; “Звіт про рух грошових коштів” (п. 2.1.1 Порядку). До складу бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів включаються: “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”; “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”; “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”; “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”; “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”; “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)”; “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”; “Звіт про заборгованість за окремими програмами”; Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів (п. 2.1.2 Порядку). Порядок подання фінансової звітності затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28. 02. 2000 р. № 419 [110]. Цим актом регламентовано різноманітні, зокрема й технічні, питання складання звітності.

На основі проведеного аналізу організації та розвитку бюджетного процесу в Україні можна спостерігати, що проблеми щодо виконання державного бюджету існують на усіх стадіях бюджетного процесу і, звичайно, вимагають якнайшвидшого їх подолання для оптимізації та покращення усієї бюджетної політики країни. Проте, на нашу думку, важливого значення має дослідження кінцевої стадії бюджетного процесу, а саме: порядок розгляду та затвердження звіту про виконання бюджету держави. Це обумовлюється тим, що на основі правильного аналізу процедури ведення стадії звітності про виконання бюджету можна встановити фактичний стан державного бюджету країни протягом усього періоду та виявити основні недоліки його попереднього функціонування.

Отже, викладений у цьому підрозділі матеріал дає підстави стверджувати, що нині бюджетний облік та звітність мають певні недоліки, які повинні бути вирішені шляхом першочергових практичних змін, а також приведення певних норм вітчизняного законодавства до міжнародних стандартів. Детальніше наші пропозиції щодо реформування бюджетного законодавства викладено у підрозділі 3.3 цієї роботи.

1.2. Правові основи методів обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України

Ринкові умови розвитку України зумовили потребу у переході та оновленні як теоретичних положень бухгалтерського обліку, так і практичного його застосування. Зокрема, важливого значення набуває сучасна методика обробки облікової інформації.

Незважаючи на те, що розуміння терміна “метод” у юридичній науці уже давно є предметом дослідження, проте дотепер не сформовано єдиного підходу щодо його визначення. Так, метод розглядають як спосіб, сукупність способів правового впливу чи правового регулювання [136, с. 516]; як сукупність прийомів і способів, юридичних засобів [60, с. 16]; як способи, засоби і прийоми правового регулювання [3, с. 156]. Складності у розумінні цього терміна зумовлюються багатьма причинами, зокрема до них можна віднести як світоглядні, так і ідеологічні причини.

Часто поняття “метод” розглядається як органічна система прийомів і способів безпосереднього впливу на поведінку учасників відповідних відносин [157, с. 3].

З урахуванням наведеного вище, на нашу думку, доволі складно дати точне та загальноприйняте визначення терміна “метод”, але у загальному значенні сутність цього поняття полягає у способі впливу держави на суспільні відносини та їхніх учасників з метою задоволення інтересів суспільства та держави.

Нині очевидним є те, що удосконалення методики та організації бюджетного обліку є досить актуальним і постійно перебуває в колі наукових пошуків (але більшість проблемних питань залишається не до кінця з’ясованими в наукових працях). Отже, необхідно дослідити сучасні методи бюджетного обліку, оскільки його елементи використовуються під час підготовки фінансових звітів. Зокрема, доступність фінансових звітів не буде

мати позитивних результатів, якщо положення, яке є основою фінансових звітів, не буде до кінця зрозумілим його користувачам.

Що стосується розуміння змісту терміна “метод бюджетного обліку”, то у більшості випадків його трактування здійснюється з економічної точки зору. Так, Т. П. Карпова зазначає, що цей термін розкриває сукупність різних прийомів і способів, завдяки яким реалізується бухгалтерський облік [52, с. 31]. Варто зазначити, що методом бюджетного обліку є сукупність прийомів і способів, які використовуються для отримання інформації про виконання бюджету. У процесі виконання бюджету здійснюються різноманітні господарські операції, для відображення яких необхідно організувати спостереження за рухом кожного виду засобів. У бухгалтерському обліку таке спостереження здійснюється за допомогою документації (на нашу думку, документування. – Л. Є.), що є способом первинного відображення об’єктів бухгалтерського обліку за кожною господарською операцією бюджетної установи. Зміст проведеної операції фіксується в конкретному документі, який надає бухгалтерським даним доказову юридичну силу. Крім цього, всі бюджетні кошти обліковуються за видами, розміщення, використання і джерелами створення. Зокрема, для відображення їх руху діє система рахунків і подвійний запис, а баланс доходів і видатків відповідним чином оцінюється та перевіряється. Отже, прийомами і способами методу бюджетного обліку є такі: документація, інвентаризація, оцінка, система рахунків, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність [13, с. 16].

Існує думка, що методом обліку виконання бюджету є “сукупність прийомів і засобів, що використовуються для отримання інформаційних даних про виконання бюджету. Складові методу традиційні та відповідають колу методичних прийомів, визначених вітчизняною теорією науки про бухгалтерський облік. Це – документування, інвентаризація, оцінка, рахунки і подвійний запис, облікові реєстри та форми, баланс і звітність” [124, с. 10].

На нашу думку, розуміння терміна “метод бюджетного обліку” потребує розкриття його змісту з юридичного погляду також. На наше переконання,

потрібно внести зміни до бюджетного законодавства України, де пропонуємо розкрити зміст терміна “метод бюджетного обліку” як сукупність прийомів та способів, які застосовуються під час виконання державного бюджету та мають на меті отримання достовірних даних щодо доцільності використання бюджетних коштів.

Особливу увагу при вивченні цього питання варто звернути на дослідження основних методів облікової політики, на основі яких формуються системи з облікових операцій у багатьох країнах світу, а саме: розрахунково-касовий (касовий) метод, метод нарахувань, модифікований метод нарахувань. Усі ці методи взаємопов’язані між собою і мають важливе значення при здійсненні якісної процедури виконання бюджету.

Розглядаючи застосування касового методу, варто зазначити, що у вітчизняному бюджетному законодавстві не зафіксоване саме визначення терміна “касове виконання бюджету” – здебільшого його поєднують з поняттям “казначейське обслуговування бюджету”, яке, у свою чергу, має законодавче закріплення.

Потрібно зауважити, що касове виконання бюджету є поєднанням організації та здійснення розрахунково-касових операцій. Ці практично досить складні і постійно триваючі процеси охоплюють: прийняття розрахункових документів на сплату податків, зборів, інших платежів; зарахування доходів на рахунки відповідних бюджетів; організацію та здійснення операцій із бюджетними коштами; розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів; ведення бухгалтерського обліку та складання звітності при виконанні бюджетів; здійснення бюджетного контролю (контролю за дотриманням бюджетного законодавства) [132, с. 23].

Слушною є думка про те, що “не потрібно зводити сутність системи касового виконання бюджету до процедури здійснення запланованих надходжень і витрат відповідно до затверджених планів. Це поняття є набагато ширшим і охоплює складну систему фінансових відносин між різними учасниками бюджетного процесу, пов’язану з формуванням, розподілом і

використанням фінансових ресурсів як на центральному, так і місцевому рівнях” [132, с. 23].

Застосування касового методу у ході виконання бюджету характеризується такими особливостями: усі видатки і доходи можуть враховуватися тільки у тому випадку, коли відбувається взаємозв’язок щодо грошових операцій; особливість цього методу проявляється у простоті його застосування, що надає можливість у більш спрощеній формі здійснювати і операції щодо складання фінансової звітності [149, с. 85–96].

Проте, як свідчить практика, незважаючи на вагоме значення застосування цього методу існує і ряд недоліків у його реалізації. Також потрібно звернути увагу на нерегульовані питання щодо єдиного підходу у визначенні суті та змісту термінів “касове виконання бюджету” та “розрахунково-касове виконання”. Це, у першу чергу, пов’язано з такими невирішеними проблемами, як:

- недосконалість теоретичного обґрунтування казначейських технологій;
- неефективність чинного бюджетного законодавства, що супроводжується необхідністю внесення певних змін до його змісту;
- недостатнє застосування світового досвіду у цій сфері та приведення чинного бюджетного законодавства до міжнародних стандартів.

Нині необхідно здійснити певні нововведення в казначейській системі виконання бюджету. Перш за все, потрібно приділити увагу саме удосконаленню існуючої нормативної бази, особливо сфери спрощеного ведення процедур казначейського обслуговування бюджетів.

Якщо звернутися до норм БК України, то відповідно до ст. 43 при виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Державна казначейська служба України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у НБУ. Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає: 1) розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а

також інших клієнтів відповідно до законодавства; 2) контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями; 3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України; 4) здійснення інших операцій з бюджетними коштами. З цією метою в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів – Державній казначейській службі України, бюджетним установам відкриваються рахунки у встановленому законодавством порядку [15].

Відповідно до п. 11.1 Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2013 р. № 1407, Державна казначейська служба України здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів шляхом проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів та рахунків одержувачів бюджетних коштів, відкритих в Державній казначейській службі України, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) або планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів [109].

У контексті викладеного варто звернути увагу на метод нарахувань. Зацікавленість у дослідженні цього методу полягає у тому, що діюча система щодо здійснення облікових операцій з виконання державного і місцевих бюджетів в Україні заснована на застосуванні касового методу з використанням методу нарахування за деякими операціями, зокрема: ведення обліку щодо зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, облікові операції у сфері

державного боргу тощо. Тому під “методом нарахування” потрібно розуміти здійснення усіх операцій як у момент їх виникнення, так і списання активів на витрати, що реалізуються протягом усього часу корисного використання у процесі нарахування зносу.

Різноманітність думок вчених про зміст та основне призначення методу нарахування полягає у тому, що в Україні це питання потребує детальнішого вивчення. Так, В. М. Метелиця здійснює характеристику за методом нарахування у вигляді певних операцій і подій, які виконуються незалежно від реалізації сплати чи отримання грошових коштів. Як показує практика, перевагами методу нарахувань є його ефективність у процесі розробки та здійснення практичного застосування ведення облікових операцій відповідно до національних стандартів [75].

На думку С. О. Левицької, саме метод нарахувань може сприяти збільшенню можливостей в управлінській сфері, зокрема встановлювати повноту отримання інформації щодо державних активів та зобов'язань. Як зазначає вчена, чинна практика ведення обліку характеризується неузгодженістю у здійсненні облікових операцій з доходами, що пов'язано з доходами загального фонду, які обліковуються відповідно до касового методу, а спеціального фонду – за методом нарахувань [65, с. 34–38].

Вважаємо, що сьогодні важливим питанням у системі ведення бюджетного обліку є дослідження ефективності використання методу нарахування. Важливість розгляду цього питання полягає у тому, що у процесі використання методу касового виконання бюджету витрати та надходження зараховуються тільки у тому випадку, коли відбувається взаємозв'язок з грошовими операціями, а метод нарахування визначає усі операції та події тоді, коли вони вже відбулися, а не у процесі надходження чи виплати грошових коштів.

Для більш детального розуміння основних переваг та недоліків зазначених методів обліку в державному секторі пропонуємо здійснити їх порівняльну характеристику (див. табл. 1).

Таблиця 1.

Переваги та недоліки обраних методів обліку в державному секторі [66]

№	Методи	Переваги	Недоліки
1	Касовий метод	-Націлений на встановлення прямого взаємозв'язку між рухом грошових коштів; -проста реєстрація касових потоків на основі виписок	Визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Не надає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, не дозволяє скласти повний майновий баланс, на що націлений метод нарахування
2	Модифікований метод нарахування	-Тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; -підконтрольність і прозорість процесів фінансування; -низька трудомісткість облікових робіт; -наближеність до бюджетного обліку, в основу якого покладено касовий метод	Невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків. Внаслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому разі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільової програми; або придбання цінностей, що не витрачені до кінця року
3	Повний метод нарахування	-За повним методом нарахування на видатки списують на зміну в запасах та поступову амортизацію активів залежно від терміну їх корисного використання; - цей метод має пріоритетність в розробці і практичному застосуванні НПСБОДС	У сучасній практиці обліку виконання кошторису застосування повного методу нарахувань для відображення доходів неможливо, оскільки Планом рахунків не передбачено кодів рахунків для цього. Невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованих у звітному періоді видатків

Табл. 1

Основним завданням “модифікованого методу нарахувань” є оцінка активів і зобов'язань, згідно з яким доходи визнаються у звітному періоді за їх наявності та можливості встановити їх розмір з метою фінансування видатків, а витрати відображаються під час отримання товарів (робіт, послуг). Проте на певному етапі практичного застосування такого методу стало зрозумілим, що на підставі використання зазначеного методу повністю оцінити активи та зобов'язання неможливо. Натомість метод нарахування передбачає оцінку всіх зобов'язань держави, тобто не тільки активів (основних засобів, матеріальних запасів тощо), але й усіх нематеріальних активів, усіх прав, які перебувають у власності держави. Інформація ця важлива як для уряду, так і інвесторів. За цим методом операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів.

Взагалі сучасний етап розвитку України можна охарактеризувати, як період здійснення соціальних та економічних реформ. Але, все ж таки, що стосується такого проблемного питання, як ефективність ведення бюджетних ресурсів, то це питання залишається досить актуальним. Зараз до важливих інноваційних технологій щодо удосконалення бюджетних систем можна також віднести ще один метод щодо формування бюджетів – програмно-цільовий метод.

Уперше програмно-цільовий метод формування бюджету було запропоновано у США у середині 1960 р. XX століття і сьогодні ефективно застосовується більшістю штатів. Як свідчить міжнародна практика, впровадження програмно-цільового методу формування бюджету як на державному, так і на місцевому рівнях є досить ефективним, зокрема застосування такого методу здійснюється у таких розвинених країнах Західної та Центральної Європи, як Німеччина, Литва, Франція, Данія та інших.

Що стосується основних особливостей методології програмно-цільового бюджетування, то можна сказати, що 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.

Вчені, які досліджували питання програмно-цільового методу, зазначають, що його застосування сприяє якісному обґрунтуванню напрямів формування дохідної частини бюджету, а також більш прозорому та раціональному використанню коштів державного бюджету. Зокрема, більшість з них виокремлюють такі основні відмінності програмно-цільового методу від традиційного (постатейного), а саме (див. табл. 2):

Таблиця 2.

Відмінності концептуальних засад програмно-цільового та постатейного методів бюджетування

Постатейний метод	Програмно-цільовий метод
Бюджет формується та затверджується у розрізі бюджетних функцій	Бюджет формується та затверджується у розрізі бюджетних програм
Принцип формування бюджету – “утримання бюджетних організацій”	Принцип формування бюджету – “зосередженість на результатах”
Планування бюджету на наступний бюджетний рік (лише на один)	Планування бюджету здійснюється на основі середньострокового планування (на 3–5 років)
Обґрунтування видатків здійснюється на основі “історичних даних”, без оцінки доцільності та якості бюджетних послуг	Підхід на основі визначення соціальної цілі здійснення видатків і визначення показників соціальної та економічної результативності
Відсутність відповідальності за якість послуг, що надаються	Персональна відповідальність керівників установ та організацій (відповідальних виконавців програм) за досягнення соціальних результатів бюджетних програм
Непрозорість витрачання бюджетних коштів	Прозорість витрачання бюджетних коштів [70, с. 127]

Табл. 2

Таким чином, як свідчить сучасна наукова думка, застосування програмно-цільового методу формування бюджету є досить ефективним та розповсюдженим. В Україні у контексті бюджетної децентралізації це питання набуває особливої актуальності.

Сьогодні є деякі підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють питання програмно-цільового методу. Наприклад: Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. № 538-р [116], Наказ Міністерства фінансів України від 26 серпня 2014 р. № 836 “Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів” [101].

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що у зв’язку з відсутністю основної та ефективної методики ведення обліку, а також неналежне встановлення вимог щодо процесу реалізації методів на відповідному законодавчому рівні може

мати негативні наслідки для подальшого розвитку усієї системи ведення державного обліку.

Основними проблемами організації бухгалтерського обліку, як зазначає Л. Кіндрацька, є велика кількість існуючих методів ведення бухгалтерського обліку, а також відсутність належної кількості технічних засобів щодо ведення обліку, зокрема низький рівень кваліфікаційних якостей працівників. У цьому випадку основними проблемами у сфері організації обліку залишаються такі невіршені питання, як: 1) ефективне ведення організації бухгалтерської служби; 2) система організації усього облікового процесу [55, с. 31–33].

Таким чином, для вирішення питання щодо удосконалення організації облікового процесу, у першу чергу, необхідно вирішити такі завдання:

1) повинні бути запроваджені нові схеми, які мають бути раціональними у здійсненні документообігу, зокрема нададуть можливість з найменшими витратами виконати ефективно та у встановлені терміни усі поставлені завдання;

2) удосконалити застарілі та здійснити введення нових комп'ютерних технологій, які стосуються питання бухгалтерського обліку і зможуть покращити ведення облікових операцій;

3) для ефективного розвитку у сфері ведення облікових операцій вагоме місце належить світовій практиці, тому важливим є питання щодо застосування міжнародної практики, зокрема встановлення міжнародних стандартів у цій сфері.

Отже, важливим фактором у формуванні для користувачів необхідної інформації виступають сучасні методи використання облікових даних, тому це питання потребує найдокладнішої розробки й опрацювання, особливо в період реформування бухгалтерського обліку державного сектору та публічних фінансів.

Сьогодні 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 ми дійшли висновку, що існують як позитивні зміни в практичному застосуванні зазначених методів, так і негативні. На основі проведених досліджень вбачаємо важливість у поступовому переході 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 того, застосування методу нарахування передбачає наведення інформації про доходи від обмінних операцій у фінансових звітах.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретико-правові основи ведення обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України, розглянувши зміст, завдання, функції, методи бюджетного обліку та звітності, можемо сформулювати, зокрема такі висновки:

1. В Україні, як і у багатьох країнах світу, основну увагу приділено ефективному розвитку та управлінню бюджетними коштами, що неможливо здійснити без добре розвиненого бухгалтерського обліку, зокрема налагодженої системи фінансової звітності державного та місцевих бюджетів. Саме за допомогою добре налагодженої бюджетної системи в державі можна здійснити якісний контроль за правомірним процесом утворення, а також витрачання державних коштів за їх основним призначенням. З огляду на це, виконання державного бюджету є складним процесом, який уособлює в собі чітко регламентовану і організовану систему бюджетного обліку, звітності та контролю.

2. На основі аналізу норм бюджетного законодавства зроблено висновок про те, що бюджетний облік може бути узагальненим поняттям, яким охоплюється бухгалтерський облік виконання бюджетів та бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Тобто бюджетний облік є поєднанням деяких видів бухгалтерського обліку у бюджетній сфері. Такий авторський підхід ґрунтується на дослідженні іноземної літератури та законодавства з відповідних питань, де вживається термін “бюджетний облік” (budgetary accounting).

3. Процес виконання бюджетів є не стільки предметом бюджетного обліку, скільки бюджетного контролю. У цьому контексті не потрібно плутати контрольні прояви обліку (у контексті функцій обліку) та бюджетного контролю. Вважаємо, що предметом бюджетного обліку є операції з бюджетними коштами, об'єктами бюджетного обліку є доходи і видатки, надходження і витрати бюджетів, розрахунки, бюджетні фонди, бюджетні

резервні кошти, матеріальні цінності й кошти бюджетних установ. Стверджується, що бюджетним обліком охоплюються операції, пов'язані з процесом виконання бюджетів, що складають бюджетну систему держави, з метою повної характеристики його стану та забезпечення ефективного й економічного витрачання бюджетних коштів.

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.

4. До проблем, що виникають у вітчизняній практиці ведення бюджетної звітності щодо виконання бюджету в Україні, належать такі: здебільшого всі важливі принципи у сфері бюджетної звітності реалізуються з певними порушеннями; важливого значення набуває сфера розвитку масової інформації, де здебільшого 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).

5. Вирішення існуючих проблем повинно відбуватися поступово, починаючи з удосконалення чинного законодавства, яке здійснює регулювання всіх відносин щодо процесу виконання Державного бюджету України, а також поліпшенням контролю, який здійснюється у сфері виконання Державного бюджету України і місцевих бюджетів на основі взаємодії всіх органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Сучасна правозастосовна практика свідчить, що така взаємодія і співпраця є досить низькою і тому все це може мати негативні наслідки для ефективного використання коштів державного бюджету та негативно відбивається на їх нецільовому використанні. Варто приділяти більше уваги питанню, що стосується регламентації основних прав, обов'язків та відповідальності органів, які проводять контроль у цій сфері щодо виконання своїх кваліфікаційних обов'язків. На нашу думку, саме такі зміни можуть внести певні корективи у процесі подальшого удосконалення ефективності реалізації та функціонування

бюджетного обліку в державі.

6. Розуміння терміна “метод бюджетного обліку” потребує розкриття його змісту з юридичного погляду також, а сьогодні найбільш досліджена економічна природа методів бюджетного обліку. Пропонується внесення змін до бюджетного законодавства України, зокрема у частині розкриття змісту терміна “метод бюджетного обліку” як сукупності прийомів і способів, які застосовуються під час виконання державного бюджету та мають за мету отримання достовірних даних щодо доцільності використання бюджетних коштів.

7. Що стосується основних особливостей методології програмно-цільового бюджетування, то можна сказати, що 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 такому 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

2.1. Поняття принципів бюджетного обліку та звітності у контексті вітчизняних і міжнародних стандартів

Виконання бюджету є однією зі стадій бюджетного процесу та займає вагомим місце у функціонуванні бюджетних відносин. Тому для того, щоб ці відносини здійснювалися відповідно до норм чинного законодавства, необхідно дотримуватися основоположних принципів щодо його виконання. Вітчизняні та зарубіжні науковці принципи обліку характеризують здебільшого з погляду дотримання прозорості, точності, своєчасності та доступності ведення обліку.

Важливим завданням при розробці нових принципів є досягнення правильного балансу між доречністю, з одного боку, об'єктивністю та потенційною реалізацією – з іншого. Недооцінка цієї проблеми часто призводить до обґрунтованої критики облікових принципів [146, с. 19].

Взагалі термін “принцип” у перекладі з латинської мови означає: “початок”, “першооснова”, “первинність”. Найчастіше під ним розуміють засади, основи, першоджерела тощо.

На думку О. О. Федорченка, якщо принципи не є дослідженими науковцями, а також не закріплені прямо й безпосередньо чинним законодавством, то у результаті цього правові норми стають недосконалими та малоефективними й не приводять до очікуваних результатів [140, с. 118]. На наше переконання, таке твердження є не зовсім коректним, адже є засади-звичаї, неписані правила поведінки тощо, ігнорувати які не потрібно.

Слово “принцип” використовується для позначення загального закону або правила, що прийняте та оголошене як керівництво до дії; узгоджена позиція або основа поведінки чи практики. Принципи бухгалтерського обліку

розробляються людьми. На відміну від законів фізики, хімії та інших природничих наук вони не є “вічними істинами” [159, с. 19].

Принципи бухгалтерського обліку розуміються як: основа, вихідне, базове положення бухгалтерського обліку як науки, що зумовлює всі наступні, що випливають з них [8, с. 11]; положення, що лежать в основі визначень розмірів (оцінок) фактів господарського життя і розкривають їх у такій формі, в якій вони мають сенс для користувачів облікової інформації [148, с. 83]; універсальні положення, застосовні для вирішення практичних завдань, носять загальний характер і є основою побудови концепції бухгалтерського обліку [141, с. 9]; вихідні положення бухгалтерського обліку як науки, що забезпечуються якісними характеристиками облікової та звітної інформації та зумовлюють його предмет, об’єкт, методи на сучасному етапі [58].

Нині принципи бухгалтерського обліку та звітності містяться у різних стандартах. Стандарт – це норма, зразок, що являє собою комплекс документально оформлених правил ведення обліку. Стандарти обліку поділяють на три види: національні (нормативи з бухгалтерського обліку, які розробляються кожною країною самостійно для внутрішнього користування), регіональні (стандарти, що діють у певних країнах визначеного регіону) та міжнародні (стандарти, які розробляються Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) і рекомендовані до застосування) [44, с. 25].

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [114], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб’єктів державного сектору затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 р. № 1219. Ці акти прийнято з метою вдосконалення та впровадження у державному секторі вимог міжнародних стандартів, переходу на єдині методологічні засади

бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди; порядку складання і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Серед міжнародних актів з цього питання особливе місце посідають Міжнародні стандарти обліку для державного сектору (англ. International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), розроблені Радою з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів ще у 1998 р. В Україні на основі даних Міжнародних стандартів Міністерством фінансів України розроблено і затверджено 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” (наказ від 12 жовтня 2010 № 1202); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 “Нематеріальні активи” (наказ від 12 жовтня 2010 № 1202); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” (наказ від 12 жовтня 2010 № 1202); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 “Зменшення корисності активів” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Зобов'язання” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 “Вплив змін валютних курсів” (наказ від 11 серпня 2011 р. № 1022); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 “Виплати працівникам” (наказ від 29 грудня 2011 р.

№ 1798); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 “Фінансові інвестиції” (наказ від 18 травня 2012 р. № 568); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” (наказ від 28 грудня 2009 р. № 1541); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 “Консолідована фінансова звітність” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 103 “Фінансова звітність за сегментами” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” (наказ від 25 січня 2012 р. № 52); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 “Оренда” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 “Інвестиційна нерухомість” (наказ від 24 грудня 2010 р. № 1629); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 “Будівельні контракти” (наказ від 29 грудня 2011 р. № 1798); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 “Фінансові інструменти” (наказ від 18 травня 2012 р. № 568); Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” (наказ від 18 травня 2012 р. № 568).

При дослідженні основних принципів здійснення облікових операцій та звітності щодо виконання державного бюджету звернуто увагу й на певні дослідження вітчизняних економістів, на думку яких розробка облікової політики повинна здійснюватися не тільки за принципами обліку, а й на специфічних принципах облікового процесу. Наприклад, науковець Т. М. Сльозко при здійсненні своїх досліджень встановлює певну аналогію щодо принципів організації обліку та принципів бухгалтерського обліку з вимогами Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні”. Думки автора зводяться до того, що “принципи організації обліку мають відмінність як у назві, так і в своїй сутності...”. Тому вся організація бухгалтерського обліку повинна практично ґрунтуватися на них [129, с. 19].

Науковець О. В. Чернадчук наголошує на тому, що дослідження змісту принципів, які відтворені у БК України, повинні бути певним орієнтиром для бюджетного законодавства, оскільки саме наявність досконалої системи принципів може стати важливою передумовою для збалансування або узгодження актів бюджетного законодавства і тим самим надасть можливість уникнути колізій, а у випадку їх наявності норми-принципи стануть приписами вищого рівня. Зміст поняття “принцип” вчений розглядає як систему найбільш загальних і стабільних імперативних вимог, які є концентрованим вираженням ідей, рис і цінностей, що притаманні бюджетному законодавству й визначають його сутність та напрями розвитку [152, с. 9]. Загалом, погоджуючись із наведеною думкою, зазначимо, що у ст. 7 БК України йдеться про принципи, на яких ґрунтується бюджетна система – тобто не йдеться про засади законодавства чи регулювання бюджетних відносин. Водночас науковці часто застосовують аналогію законодавства та поширюють положення ст. 7 й на відносини, законодавство та бюджетний процес. Ми, у свою чергу, екстраполюємо певні положення бюджетного й іншого законодавства на принципи бюджетного обліку та звітності.

Що стосується поняття “принципи виконання бюджету”, то потрібно погодитися із думкою М. В. Харенка про те, що під цим поняттям варто розуміти нормативно-керівні засади фінансової діяльності державних органів та організацій, спрямованої на виконання бюджету, що характеризують її загальний зміст, особливості та закономірності. У цьому випадку кожний принцип являє собою основоположний регулятивний елемент, що є складовою частиною виконання бюджету [147, с. 7]. Всі принципи у процесі виконання бюджету, відповідно до норм БК України, мають взаємозв’язок з принципами, що застосовуються у бюджетній системі. У наукових джерелах виокремлюють такі принципи виконання бюджету [16, с. 67–68]:

- 1) встановлення повноти та своєчасності під час надходжень доходів у повному обсязі та виділення окремо за кожним видом;
- 2) реалізація призначень бюджетних асигнувань у межах встановлених законом;
- 3) здійснення контролю за процесом засвоєння коштів бюджету;
- 4) встановлення внутрішнього та зовнішнього контролю за процесом раціонального використання природних, трудових та матеріальних ресурсів;
- 5) контроль за бюджетними коштами щодо ефективного та цільового їх використання;
- 6) планово-фінансової дисципліни здійснення такого процесу.

Як ми вже зазначали, коли говоримо про бюджетний облік, то йдеться, перш за все, про облік у бюджетних установах. Існує думка, що в Україні ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та складання звітності ґрунтуються на використанні таких принципів: законність (звітність повинна відповідати правилам та процедурам, передбаченим законодавчими та нормативними актами); достовірність (правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів); повнота бухгалтерського обліку (фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій бюджетних установ, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Повнота та достовірність в обліку можливі за умови, якщо облікова політика та процедури бюджетних установ забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а також якщо ці правила застосовуються без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій); дата операції (операції реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку); прийнятність вхідного балансу (залишки за рахунками на початок поточного звітного періоду повинні відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду); превалювання сутності над формою (операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх суті та

економічного змісту, а не за їх юридичною формою); суттєвість (у фінансових звітах повинна відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неповнота (перекручення) може вплинути на економічні рішення користувачів звітності); доречність (корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень); відкритість (фінансові звіти повинні бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках); сталість (постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах); правильність (сумлінне застосування прийнятих правил та процедур); обережність (обґрунтована, розсудлива оцінка фактів); незалежність (відокремленість фінансових бюджетних років – звітних періодів); зіставність (можливість визначення тенденцій виконання бюджету через зіставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу); безперервність (оцінка активів здійснюється з огляду на те, що процес виконання бюджетів є постійним); окреме відображення активів та пасивів (всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорненому вигляді) [14].

На думку професора В. Д. Чернадчука, принципами виконання бюджету можна вважати загальні принципи, які розміщені у ст. 7 БК України, та які варто доповнити безпосередньо принципами виконання бюджету, де саме виокремити такі принципи:

1) принцип єдності – зарахування усіх доходів до бюджету та здійснення видатків, передбачених законом про державний бюджет чи рішенням про місцевий бюджет, здійснюється виключно на єдиному казначейському рахунку;

2) принцип порівнянності – зіставлення показників доходів та видатків бюджету;

3) принцип спеціалізації – конкретизація доходів бюджету за джерелами та видатків за цільовим призначенням;

4) принцип обліку – усі операції з бюджетними коштами підлягають бухгалтерському обліку, обліку виконання бюджетів та кошторисів бюджетних установ;

5) принцип оптимізації – досягнення найбільш ефективного результату бюджетної діяльності з використанням найменших видатків бюджету;

6) принцип строковості – виконання бюджету відбувається протягом бюджетного періоду [151, с. 7].

Особливу увагу при дослідженні принципів бюджетного обліку та фінансової звітності щодо виконання державного бюджету потрібно відводити не тільки основоположним принципам, на яких базується організація усієї бюджетної системи держави, а виокремленням деяких з них, що мають певні особливості та складності в практичному застосуванні.

Вважаємо, що розглянуті принципи зазвичай стосуються формування державного бюджету, а також здійснення бюджетного обліку та звітності щодо його виконання. Проте, все ж таки, зазначені принципи потрібно віднести до загальних принципів виконання бюджету. На нашу думку, БК України варто доповнити статтею, яка б розкривала основний зміст та призначення спеціальних принципів здійснення бюджетного обліку та фінансової звітності. Очевидно, що застосування та практична реалізація принципів, на яких ґрунтується бюджетний облік, дають змогу отримати інформацію про фінансовий стан бюджетної установи, результати діяльності та рух коштів такої установи.

Що стосується принципів бюджетної звітності, вважаємо за доречне розглядати їх у межах принципів бюджетного обліку. Тобто сьогодні відсутня як така практична необхідність виокремлення принципів бюджетної звітності, адже вони цілком збігаються із принципами бюджетного обліку.

2.2. Сутність принципів бюджетного обліку та звітності: порівняльно-правовий аспект

Деякі науковці стверджують, що у процесі складання річної фінансової звітності (на прикладі підприємства) повинні застосовуватися такі принципи облікового процесу:

➤ принцип облікової послідовності – полягає в тому, що упродовж року облікова політика не повинна змінюватися, особливо щодо відображення окремих фактів ведення господарської діяльності, а також оцінки майна та зобов'язань відповідно до порядку встановленого законодавством;

➤ принцип повноти висвітлення – відображає усі факти господарської діяльності за звітний період;

➤ принцип нарахування та відповідності доходів і витрат – за його допомогою встановлюється правильність віднесення доходів і витрат щодо звітного періоду відповідно до рахунків обліку та нормативних документів;

➤ принцип витрат обігу – полягає у розмежуванні поточних витрат на виробництво [117, с. 169].

Актуальними сьогодні залишаються погляди таких вчених, як М. С. Пушкар і М. Т. Щирба [117, с. 171–173, 175], на думку яких, у процесі аналізу облікової політики потрібно дотримуватися таких організаційно-управлінських принципів:

➤ системності – суть облікової політики полягає у штучно створеній функціональній складовій виробничої системи, основною метою якої є збір, кваліфікація, обробка, аналіз та формування звітності;

➤ комплексності – у процесі ведення облікової політики потрібно оцінити усі події в сукупності щодо впливу на систему таких чинників: економічні, соціальні, політичні та ін.;

➤ науковості й обґрунтування – облікова політика повинна здійснюватися відповідно до законів та сучасних інформаційних технологій;

➤ ефективності – полягає у виборі найефективнішого способу щодо методів ведення та здійснення аналізу і контролю.

Облік виконання бюджетів ґрунтується, зокрема на таких принципах:

- 1) законності;
- 2) правильності;
- 3) обережності;
- 4) достовірності;
- 5) незалежності;
- 6) постійності;
- 7) зрозумілості;
- 8) доречності;
- 9) зіставності;
- 10) переваги змісту над формою;
- 11) раціонального групування логічних операцій та процедур;
- 12) своєчасності;
- 13) єдності бюджетної системи України;
- 14) збалансованості;
- 15) самостійності;
- 16) повноти;
- 17) обґрунтованості;
- 18) ефективності;
- 19) субсидіарності;
- 20) цільового використання бюджетних коштів;
- 21) справедливості та неупередженості;
- 22) публічності та прозорості;
- 23) відповідальності учасників бюджетного процесу [13, с. 18–19].

Існує думка, що облік та звітність про виконання бюджетів “ґрунтується на комплексі певних принципів, першим і головним з яких є достовірність відображених показників... До інших принципів бухгалтерської звітності належить обов’язкове та своєчасне її надання до відповідних органів, єдність

форм і методики складання звітності, а також простота, доступність, ясність, раціональність” [124, с. 164].

У ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. [99] зазначається, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

➤ обачність (застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства). Цей принцип накладає певні обмеження на інформацію, що входить у фінансову звітність, а саме: оптимальне співвідношення витрат на складання звітності з вигодами, які з них випливають; обережність або консерватизм, що передбачає використання усіх можливих варіантів оцінки тієї, що відображає меншу вартість... Вибір критеріїв обачності щодо конкретного факту господарського життя є суб’єктивним, адже залежить від думки бухгалтера. Теоретично цей принцип є ніби й справедливим, але застосування його на практиці нерідко призводить до суттєвих неточностей, непорівнянності даних і багато хто з науковців і досвідчених фахівців заперечує його. Попри це розглянутий принцип є стримуючим фактором для невиправданих оптимістичних висновків керівництва, яке намагається показати фінансовий стан підприємства якнайпривабливіше [9, с. 69];

➤ повне висвітлення (облік та звітність повинні містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі);

➤ автономність (кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв’язку з чим особисте майно та зобов’язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства). Відповідно до цього принципу повинна дотримуватися відокремлення майна власників від майна установи. Інколи важко відмежувати майно публічних утворень від публічних установ, проте у контексті бюджетного обліку бюджетна установа повинна розглядатися відокремлено від її органів

управління та інших установ. Це зроблено з метою дотримання коректного відображення результатів діяльності кожної установи окремо. Ми підтримуємо паралель розгляду принципу автономності обліку та принципу самостійності бюджетів, що передбачений у п. 3 ч. 1 ст. 7 БК України, відповідно до якого: “Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов’язання органів влади АРК та органів місцевого самоврядування. Органи влади АРК та органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов’язання одне одного, а також за бюджетні зобов’язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом відповідних органів державної влади, органів влади АРК та органів місцевого самоврядування визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради АРК та відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети”. У контексті цього варто згадати ще й положення п. 3 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 [113], про те, що: “установа незалежно від того, чи веде вона бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією), а вищі навчальні заклади та наукові установи, заклади охорони здоров’я також індивідуальні плани використання бюджетних коштів та індивідуальні щомісячні плани використання бюджетних коштів”.

При дослідженні змісту принципу самостійності науковці виокремлюють такі основні напрями його реалізації:

- надання повноважень органам державної влади самостійності у веденні процесуальних процедур, що стосуються бюджетної сфери;
- основний перелік власних джерел дохідної частини бюджету повинен бути законодавчо закріплений;
- у законодавчому порядку повинно відбуватися надання права на можливість у самостійному порядку визначати процедуру реалізації витрачання бюджетних коштів;
- встановлюється заборона щодо вилучення коштів з бюджету у тому випадку, коли вони надійшли понад заплановані, або є нерозтраченими в кінці бюджетного року [143, с. 65].

Тобто основне призначення принципу самостійності полягає у тому, що державний і місцеві бюджети є самостійними і державні органи та органи місцевого самоврядування не відповідають за їх бюджетні зобов'язання між собою.

Що стосується практичного застосування принципу самостійності, то тут нині існує чимало проблем, які супроводжуються порушенням принципів здійснення виконання бюджету, тому, звичайно, принцип самостійності також інколи порушується, а інколи просто нівелюється. Нині в нашій державі, незважаючи на існування принципу самостійності, відповідно до якого як державні, так і місцеві бюджети є самостійними, основна частина фінансових ресурсів України зосереджена в Державному бюджеті України. Особливо гостро стоїть проблема щодо питання розвитку місцевих бюджетів та їх самостійності. Зокрема, місцеві бюджети можуть мати реальну самостійність тільки при реальній фінансовій незалежності органів місцевого самоврядування. Відповідно до положень Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” від 21 травня 1997 р. [115] бюджетам місцевого рівня гарантується самостійність, яка закріплена за ними на основі загальнодержавних доходів, а також можливість використовувати кошти місцевого бюджету на визначені ним напрями відповідно до Закону.

Досить таки важливим фундаментом у реалізації місцевими бюджетами своєї самостійності є місцеві податки та збори. Тому саме існування ефективної самостійності бюджетів є основною і важливою передумовою у правильному функціонуванні місцевих фінансів як складової публічних фінансів.

Інколи принцип самостійності називають принципом автономності, при цьому не наділяючи його особливою значущістю. Також фахівці слушно наголошують на тому, що “принцип автономності в умовах суспільства оптимізації реалізується через можливість дистанційного управління підприємством. Комп’ютерні програми сконфігуровані таким чином, щоб вести облік окремо за структурними підрозділами підприємства, його філіями та віддаленими службами з подальшою консолідацією підсумкових показників діяльності” [79, с. 131; 23]. Також “відповідно до принципу автономності кожне підприємство розглядається як господарська одиниця (юридична особа), що є відокремленою від її власників чи інших підприємств. Тому бухгалтерський облік веде окремо кожне підприємство, особисте майно та інші засоби власників підприємства не повинні відображатись у звітності підприємства. Майно, що не належить підприємству, відображається на позабалансових рахунках” [154];

➤ послідовність (постійне застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності). Відповідно до цього принципу бюджетна установа повинна дотримуватися конкретного методу обліку щонайменше протягом бюджетного року (тобто з 1 січня по 31 грудня). Слушним є твердження про те, що “тільки у разі виникнення ситуації, зумовленої змінами до законодавства або об’єктивністю реальної практики, методи обліку можуть бути змінені. Зміни обраних методів обліку та оцінки повинні бути обґрунтовані і описані у примітках до фінансової звітності” [154]. Також вважається, що принцип послідовності передбачає, що підприємство повинно дотримуватися єдиних принципів, методів та процедур відображення

фактів господарського життя, що закріплені в обліковій політиці... Цей принцип діє у межах однієї господарської одиниці і стосується однаковою мірою балансового і позабалансового обліку та є однією з якісних характеристик інформації [9, с. 70];

➤ безперервність (оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі). Цей принцип можна екстраполювати й на діяльність некомерційних структур, наприклад бюджетних установ. Принцип безперервності також означає те, що бухгалтерський облік здійснюють, а показники фінансової звітності формують, вважаючи, що підприємство (так само і бюджетна установа – Л. Є.) не має наміру припинити або істотно скоротити свою діяльність у майбутньому (упродовж не менше ніж 12 місяців після звітної дати). У протилежному випадку – необхідно обов'язково вказати на можливі зміни і сформулювати фінансову звітність відповідно до цього припущення. Застосування цього принципу слугує своєрідною гарантією від банкрутства і дає змогу обчислити фінансові результати діяльності підприємства без переоцінки об'єктів обліку [9, с. 70]. Зважаючи на такий принцип, організація має намір продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (хоча, що розуміється під “найближчим майбутнім” незрозуміло – Л. Є.) та своєчасно виконувати (погашати) взяті на себе зобов'язання. Зазначимо також, що розглянутий принцип відповідає нормам ст. 104 ЦК України (йдеться про припинення юридичної особи в результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам – правонаступникам при злитті, приєднанні, поділу, перетворенні або в результаті ліквідації) [154]. Що стосується бюджетних установ, то відповідно до положень ст. 7 Закону України “Про центральні органи виконавчої влади” від 27 лютого 2014 р. міністерство, інший центральний орган виконавчої влади утворюється шляхом утворення нового органу влади або в результаті реорганізації (злиття, поділу, перетворення) одного чи кількох центральних органів виконавчої влади. Міністерство, інший центральний орган виконавчої влади припиняється шляхом реорганізації

(злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації... Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, щодо яких набрав чинності акт Кабінету Міністрів України про їх припинення, продовжують здійснювати повноваження та функції у визначених сферах компетенції до завершення здійснення заходів з утворення міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, до якого переходять повноваження та функції міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, що припиняється, та можливості забезпечення здійснення ним цих функцій і повноважень, про що видається відповідний акт Кабінету Міністрів України” (ч. 4, 5, 7 ст. 7 Закону);

➤ нарахування та відповідність доходів і витрат (для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів). Фахівці стверджують, що принцип нарахування та відповідності доходів і витрат містить одночасно два важливих положення: зокрема, моментом реалізації та отримання доходу є момент переходу до покупця права власності на продукцію, товари, роботи, послуги і ризику, пов'язаного з ними, а не момент отримання грошей; крім того, витрати визнаються як витрати періоду одночасно з доходами, для одержання яких їх здійснено, тобто витрати і доходи мають відповідати одному періоду. Узгодження реєстрації витрат і доходів дає змогу краще оцінити рентабельність тих чи інших процесів і діяльності усього підприємства, адже показує операції відповідно до часу здійснення, а не руху коштів. Застосування цього принципу у позабалансовому обліку є дещо модифікованим, адже позабалансові операції містять інформацію про факти господарського життя, які не передбачають переходу права власності. Реальні доходи і витрати, які підприємство отримує від використання об'єктів позабалансового обліку, відображають на балансових рахунках [9, с. 70]. Також наведений принцип означає, що “результати господарських операцій визнаються, коли вони відбуваються (тобто відразу

після надання послуг, відвантаження продукції та пред'явлення рахунка покупцеві), а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти. Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та наводяться у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Фінансові звіти, складені згідно із принципом нарахування, інформують користувачів не тільки про минулі господарські операції, але й про зобов'язання виконати послуги (роботи) у майбутньому, і про фінансові ресурси, що будуть одержані у майбутньому” [154];

➤ превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми). Взагалі термін “сутність” – це головне, визначальне в предметі, що зумовлене глибинними зв'язками й тенденціями розвитку, яке пізнається на рівні теоретичного мислення; поняття “форма” розуміється як вияв сутності через призму суб'єктивного бачення. Отже, завданням бухгалтера є вираження суті через форму з найменшими викривленнями, тобто максимальне наближення суті й форми її вияву, що повинна забезпечити відображення об'єктивної реальності щодо фактів господарського життя підприємства. Зокрема, принцип превалювання сутності над формою передбачає це наближення. Незважаючи на те, що цей принцип задекларовано в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, у вітчизняній практиці факти господарського життя відображаються у фінансовому обліку тільки за наявності документального (юридичного) підтвердження, що пояснюється сформованим плановою економікою способом мислення, коли основним завданням бухгалтера було чітке виконання інструкцій, а такого поняття, як судження бухгалтера, не існувало [9, с. 70].

Відповідно до цього принципу під облік підпадають усі здійснені господарські операції. Проте на практиці трапляються випадки, коли в бухгалтерському обліку відображаються господарські операції, які фактично не відбулися. Наприклад, невідображення в бухгалтерському обліку за звітний період реального стану розрахунків за фактично спожитою електричною, тепловою

енергію, водопостачання. З метою попередження подібних правопорушень у посадових інструкціях повинні бути чітко визначені заходи відповідальності посадових осіб за невиконання своїх повноважень, зокрема у відносинах із бухгалтерською службою. Подібні норми мають також превентивний характер і позитивно впливають на своєчасне та якісне оформлення первинних документів відповідними посадовими особами бюджетної установи та їх передання до бухгалтерської служби; а для бухгалтерів це є додатковим спонуканням до дотримання законності відображення господарських операцій [154];

➤ історична (фактична) собівартість (пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання). “Цей принцип забезпечує об’єктивність оцінки об’єктів обліку та можливість її перевірки, але не враховує, що вартість активів може змінюватися в часі та унеможлиблює реальну оцінку потенціалу підприємства. Сьогодні спостерігається тенденція витіснення історичної вартості оцінкою за справедливою вартістю” [9, с. 71];

➤ єдиний грошовий вимірник (вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці). За законодавством України (Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 [104]): валюта звітності – грошова одиниця України (за ст. 99 Конституції України грошовою одиницею України є гривня). Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов’язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо

це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Відповідно до п. 1.4 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в Державній казначейській службі України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2013 р. № 885, Державна казначейська служба України веде бухгалтерський облік і складає звітність у грошовій одиниці України. Операції в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку і звітності в грошовій одиниці України з перерахуванням її за офіційним валютним курсом, установленим НБУ на дату здійснення операції або на останній день звітного періоду.

Слушним є твердження про те, що “Принцип єдиного грошового вимірника передбачає, що гроші є основним узагальнювальним вимірником фактів господарського життя і саме гроші забезпечують універсальну оцінку господарської діяльності підприємства. Для відображення об’єктів обліку у грошовому вимірнику застосовують різні методи оцінювання, зокрема фактичної собівартості, поточної відновлювальної вартості, поточної ринкової вартості, чистої вартості реалізації, чистої поточної вартості тощо. Застосування цього принципу не передбачає відображення у фінансовому обліку нефінансової інформації, яка є не менш важливою для користувачів” [9, с. 71];

➤ періодичність (можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності). Дотримання цього принципу передбачає складання фінансової звітності з метою можливості відслідковування динаміки звітної інформації щодо діяльності бюджетних установ, виконання ними бюджетних програм тощо [154]. Згідно із положеннями ч. 4 ст. 58 БК України “звітність про виконання Державного бюджету України є оперативною, місячною, квартальною та річною”.

Якісні характеристики фінансової звітності розміщені у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової

звітності”, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. У них визначено, що “національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності”. У п. 6 зазначається, що фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників, тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- послідовності, яка передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- обачності, згідно з якою методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці [104].

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій, зокрема: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – РМСБО (International Accounting Standards Board – IASB), до 2000 р. – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee – IASC), створений у 1973 р. у Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США [44, с. 26–27].

Серед міжнародних документів, які стосуються цього питання, на особливу увагу заслуговують такі: 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. Відмітимо той факт, що вказаний документ не є частиною Міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку; коли виникають суперечності між Концептуальною основою та окремим Міжнародними стандартами, то перевага надається останнім. При цьому всеодно зважають на положення Концептуальної основи, завдяки чому вже

значно рідше виникають спірні питання [44, с. 29–30; 73]. Інтерпретації цих документів регулярно переглядаються і доповнюються.

Якщо певною мірою порівняти вітчизняне законодавство та міжнародні стандарти, в яких закріплені принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, то можна констатувати, що переважна більшість міжнародних стандартів в Україні вже імплементована. Проте в національних положеннях відсутня така вимога щодо нейтральності інформації, немає обмеження щодо співвідношення вигоди і витрат, не використовується поняття збалансованості якісних характеристик, відсутня можливість застосування професійних суджень бухгалтерів для визначення ймовірності отримання або втрати економічних вигод. Такі розбіжності фахівці пов'язують, зокрема із відмінностями в менталітеті вітчизняних і зарубіжних бухгалтерів [10, с. 188].

Таблиця 3

Порівняння принципів відповідно до МСФЗ і П(С)БО України

МСФЗ	П(С)БО України
Концептуальні основи підготовки та подання фінансової звітності	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Зрозумілість	Дохідливість
Доречність	Доречність
Суттєвість	-
Достовірність	Достовірність
Правдиве подання	-
Превалювання сутності над формою	Превалювання сутності над формою
Нейтральність	-
Обачність	Обачність
Повнота	Повне висвітлення
Зіставність	Порівнянність
-	Послідовність

-	Автономність
-	Історична собівартість
-	Єдиний грошовий вимірник
-	Періодичність [44]

Продовж. табл. 3

Взагалі МСФЗ сформовані на теорії англо-американської школи обліку (її суть полягає у відображенні передусім економічного змісту фактів господарського життя і стану підприємства в цілому). Україна ж історично належить до континентально-європейської школи (її суть складає орієнтація на правовому (юридичному) змісті фактів, для якого властива залежність облікової методології від норм права). При цьому, відповідно до українського законодавства, наявність права власності є необхідним критерієм для відображення майна у складі активів [10, с. 186].

Ми не будемо вдаватися у детальний аналіз бухгалтерського обліку та звітності підприємств, а зосередимо увагу на засадах обліку та звітності, що здійснюються у публічній сфері – тобто там, де обертаються бюджетні кошти. Йдеться про державний сектор – саме цей термін вживається у міжнародній практиці та національному законодавстві.

Підтримуємо науковий підхід, за якого бюджетний облік є видом бухгалтерського обліку. З огляду на це бюджетний облік, крім принципів бухгалтерського обліку, ґрунтується ще й на властивих йому прикладних принципах:

➤ державна прерогатива (об'єктами бюджетного обліку є державна власність, тому держава встановлює єдиний порядок ведення бюджетного обліку при використанні своєї власності). На нашу думку, у сучасних умовах доцільніше говорити про публічну прерогативу, адже об'єктами бюджетного обліку є й комунальна власність. Наприклад, є субвенції, дотації з державного бюджету, що передаються місцевим бюджетам і водночас ці кошти лишаються під контролем Рахункової палати;

➤ централізованість (проходження інформації, з одного боку, у вигляді вказівок і приписів для бюджетних установ з єдиного керівного центру (зверху вниз), з іншого боку, надходження облікової та аналітичної інформації від бюджетних установ в центр для створення зведеної звітності (знизу вверх));

➤ ієрархічність (підпорядкованість нижчих бюджетних установ вищим). У контексті бюджетного законодавства України варто говорити про ієрархію розпорядників бюджетних коштів. Так, відповідно до ст. 22 БК України для здійснення програм та заходів, які реалізуються за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів.

За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Крім того, БК України чітко передбачає, хто повинен бути головним розпорядником. Так, за ч. 2 ст. 22 головними розпорядниками бюджетних коштів повинні бути виключно:

1) 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, Національне антикорупційне бюро України, Конституційний Суд України, Верховний Суд, Вища рада правосуддя та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України в особі їх керівників, а також Державна судова адміністрація України, Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників.

На нашу думку, зважаючи на часті зміни в назвах органів виконавчої влади, на реформування, реорганізацію органів державної влади в нашій державі, це положення варто було б сформулювати в іншій редакції: “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”;

2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет АРК – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради АРК і Ради міністрів АРК, а також міністерства та інші органи влади АРК в особі їх керівників;

3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників. Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради [15];

➤ однаковість (застосування однієї і тієї ж методики обліку органами державної та місцевої влади, адміністраторами бюджетних коштів, бюджетними установами).

Сьогодні в Україні чинними є стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі (вони детальніше розглядаються у попередньому параграфі нашої роботи). Під державним сектором у міжнародній практиці розуміють національні уряди, регіональні органи управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцеві (наприклад, міські, районні (селищні) органи

управління) та відповідні державні суб'єкти господарювання (наприклад, агентства, міністерства, правління, комісії та підприємства) [44, с. 33–34].

Відповідно до ч. 2 ст. 22 ГК України [27] “суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі тільки державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів”.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складається відповідно до міжнародних стандартів, повинна надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення виділених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність повинна використовуватися як прогнози або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона повинна також надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, що встановлений законом, а також використання цих ресурсів відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами.

Отже, змістовні акценти використання фінансової звітності державного сектору дещо інші порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектора [44, с. 34–35].

➤ комплексність (бюджетний облік – це надійний і якісний інструмент, що гарантує прозорість діяльності органів державної і місцевої влади, адміністраторів бюджетних коштів, бюджетотримувачів і забезпечує необхідний обсяг інформації на всіх етапах бюджетного процесу – від аналізу фінансових результатів їх діяльності за попередній період, підготовки та подання проекту бюджету, його виконання протягом фінансового року до складання відповідної бюджетної звітності) [58, с. 91].

Таким чином, підсумовуючи викладене, вважаємо, що саме закріплені в бюджетному законодавстві основоположні принципи бюджетного обліку та

фінансової звітності можуть виражати об'єктивні закономірності організації та формування усієї бюджетної системи країни. На нашу думку, сучасний бюджетний облік та фінансова звітність у сфері виконання бюджету повинні формуватися тільки на підставі науково розроблених принципів, які стануть основоположними та фундаментальними засадами бюджетного законодавства.

Висновки до розділу 2

Дослідивши поняття і сутність принципів бюджетного обліку у контексті вітчизняних і міжнародних стандартів, можемо сформулювати, зокрема такі висновки:

1. 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. Застосування та практична реалізація принципів, на яких ґрунтується бюджетний облік, дають змогу отримати інформацію про фінансовий стан бюджетної установи, результати діяльності та рух коштів такої установи.

2. Особливу увагу при дослідженні принципів бюджетного обліку та фінансової звітності щодо виконання державного бюджету потрібно відводити не тільки основоположним принципам, на яких базується організація усієї бюджетної системи держави, а виокремленням деяких з них, що мають певні особливості та складності в практичному застосуванні. У ст. 7 БК України йдеться про принципи, на яких ґрунтується бюджетна система – тобто не йдеться про засади законодавства чи регулювання бюджетних відносин. Водночас науковці часто застосовують аналогію законодавства та поширюють положення ст. 7 і на відносини, законодавство, бюджетний процес. У дисертації екстрапольовано певні положення бюджетного й іншого законодавства на принципи бюджетного обліку та звітності.

3. Облік виконання бюджетів ґрунтується, зокрема на таких принципах: 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.

4. Враховуючи положення ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. 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; автономність; безперервність діяльності.

5. Бюджетний облік, крім принципів бухгалтерського обліку, ґрунтується ще й на властивих йому прикладних принципах: державна прерогатива; централізованість; ієрархічність; однаковість; комплексність.

6. Серед міжнародних документів, які стосуються розглядуваного питання, на особливу увагу заслуговують такі: 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. Відмітимо той факт, що вказаний документ не є частиною Міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку; коли виникають суперечності між Концептуальною основою та окремим Міжнародними стандартами, то перевага надається останнім. При цьому все одно зважають на положення Концептуальної основи, завдяки чому вже значно рідше виникають спірні питання.

РОЗДІЛ 3
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ У
КОНТЕКСТІ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ
ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

3.1. Контроль при виконанні бюджету та фінансова звітність в Україні:
порівняльно-правовий аспект

З метою забезпечення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи Державної казначейської служби України в частині виконання державного бюджету за видатками здійснюють: попередній контроль (на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів) і поточний контроль (у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів). Відповідно до п. 11.2 Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2013 р. № 1407, Державна казначейська служба України здійснює контроль за наявністю відповідних бюджетних асигнувань для взяття бюджетних зобов'язань та відповідністю взятих бюджетних зобов'язань певним бюджетним асигнуванням за їх економічними характеристиками паспорту бюджетної програми. Відповідальність за взяті з порушенням бюджетного законодавства бюджетні зобов'язання та нецільове використання бюджетних коштів несуть розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів згідно із законом [109].

Для прийняття найбільш правильних та ефективних рішень з економічних питань у бюджетній сфері особливе значення відведено оперативній та надійній інформації щодо фактичних результатів бюджетних операцій, які повинні найбільш точно відображати існуюче становище за процесом виконання державного та місцевого бюджетів. Зазначена інформація фіксується у

відповідних формах фінансової та бюджетної звітності органів Державної казначейської служби України та бюджетних установ, а її особливість полягає у тому, що вона повинна враховувати як національні особливості держави, так і розроблятися відповідно до міжнародних стандартів.

Питання контролю відрізняються особливою актуальністю, що характеризується у більшості випадків прогалинами в законодавстві щодо регулювання контрольних повноважень відповідних органів, а його суперечності супроводжуються недоліками в діяльності контролюючих органів, а іноді й прямими зловживаннями з боку посадових осіб цих структур. Саме завдяки функції контролю є можливість отримати інформацію про надходження доходів і податків, про витрати, стан і рух коштів, матеріальних цінностей у бюджетних установах. Що стосується бюджетного обліку, то через функцію контролю він забезпечує проведення заходів, спрямованих на повне і своєчасне надходження доходів у бюджет і фінансування заходів, установ і організацій у межах асигнувань, передбачених бюджетом і відповідно до виконання виробничих і фінансових планів.

У фундаментальній праці вітчизняних науковців – “Юридичній енциклопедії” зазначається, що термін “контроль” походить від французького слова “controle”, що означає “перевірка”. Тобто основна природа змісту “контроль” характеризується такими значеннями, як: 1) перевірка чи облік діяльності якогось об’єкта чи суб’єкта; 2) здійснення нагляду за ким-небудь, чим-небудь [161, с. 323].

У наукових джерелах зустрічається трактування терміна “контроль” у вигляді протидії чомусь негативному та небажаному. У цьому випадку, на думку О. Ф. Андрійко, термін “контроль” розглядається як виявлення, попередження або припинення протиправної поведінки, яка може супроводжуватися небажаними наслідками [4, с. 11].

Також існує підхід, за якого фінансовий контроль є складною, багатоаспектною категорією. З одного боку, це функція управління, щодо якої фінансовий контроль виступає засобом, інструментом реалізації політики

держави, а з іншого – його можна розглядати як управлінську діяльність, що має власні методи, засоби та форми реалізації, що властиво також і бюджетному контролю. Також професор О. Ю. Грачова в своїх роботах багато уваги приділяє особливостям фінансово-контрольних правовідносин, що, як зазначає автор: “по-перше, побудовані на засадах субординації, оскільки завжди будуються на принципі влади й підпорядкування; по-друге, мають інший склад учасників, ніж склад учасників, пов’язаних з ними “організуючих” відносин; по-третє, складаються не заради здійснення своїх інтересів, а заради реалізації “чужого” інтересу, закладеного в “організуючих” відносинах і, як правило, мають допоміжний характер, виконують службову роль щодо останніх” [28, с. 127–128].

Якщо зазначати про контроль за виконанням бюджету, то тут традиційними є попередній, поточний і наступний контроль, але зі своїми особливостями. Так, попередній контроль здійснюється на стадії підготовки бюджетних документів та оформлення бюджетного розпису витрат, кошторисів, лімітів бюджетних зобов’язань і розпоряджень на фінансування. Що стосується поточного контролю, то ним охоплюється перевірка платіжних документів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на відповідність бюджетному розпису, кошторисам, лімітам бюджетних зобов’язань і грошових зобов’язань. Наступний контроль (чи контроль постфактум) спрямований на бухгалтерські баланси та звіти про виконання бюджету [128, с. 233].

Погоджуємося з думкою професора О. П. Гетьманець про те, що бюджетний контроль являє собою комплексну та цілеспрямовану систему економіко-правових заходів уповноважених контролюючих суб’єктів, спрямовану на забезпечення законності та ефективності дій учасників бюджетного процесу під час укладення, розгляду, затвердження бюджетів, виконання та внесення змін, звітування про виконання бюджетів, що становлять бюджетну систему України. У цьому випадку основний зміст та призначення бюджетного контролю спрямовані на дотримання законності та протидії правопорушенням щодо здійснення процесу надходження та

використання коштів бюджетів усіх рівнів. Тому цей вид державного контролю також можна представити у вигляді виникнення правовідносин між контролюючими та підконтрольними державними органами [25, с. 39].

Що стосується розуміння терміна “контроль” як функції управління, на нашу думку, його зміст потрібно розглядати як процес спостереження та перевірки функціонування підконтрольного об’єкта управління керівним суб’єктом управління для виявлення існуючих недоліків, їх усунення, а також притягнення винних осіб до відповідальності за невиконання або неналежне виконання своїх функціональних обов’язків.

Досить часто науковці акцентують на протиставленні або навпаки поєднанні двох понять “контроль” і “нагляд”. Навіть, у деяких випадках, можна зустріти таке поєднання, як розкриття змісту поняття “нагляд” як різновиду поняття “контроль”. Здебільшого це поєднання має хибний характер, оскільки функція контролю має більш ширше розуміння, ніж наглядова функція. Зокрема, основна особливість контрольної функції характеризується тим, що органи, які здійснюють цей контроль, наділені особливо важливими повноваженнями, а саме: втручання в оперативну діяльність підконтрольних об’єктів, застосовуючи при цьому видання вказівок, які повинні бути реалізовані у встановленому законом порядку. Наглядова ж функція носить більш вузький характер і може виявлятися тільки у здійсненні попередження правопорушень, а також органи, які її реалізують, не наділені повноваженнями щодо здійснення заходів з оперативної діяльності. Отже, можна стверджувати, що зіставлення цих двох функцій є недоречним, оскільки функція контролю має ширший зміст, ніж наглядова функція.

Для покращення процесу ведення обліку та складання звітності, на нашу думку, необхідно здійснити певні нововведення у бюджетному контролі, зокрема такі, як:

- 1) результати виконання бюджету повинні бути якісними та виконані у встановлені терміни. Усе це можна реалізувати тільки завдяки внесенням змін до законодавства щодо бухгалтерського обліку у процесі виконання бюджету.

Особливу увагу в цих змінах потрібно звернути саме на створення оновленого плану рахунків із застосуванням новітніх інформаційних систем;

2) варто відкоригувати процес контролю за справами 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 вважаємо за необхідне звернути увагу на зміни в бухгалтерському обліку виконання бюджету шляхом застосування методу нарахувань.

Існує чимало питань, які носять проблемний характер щодо ведення фінансової звітності, зокрема встановлення правильної оцінки існуючого становища виконання бюджету з якісної і кількісної сторони.

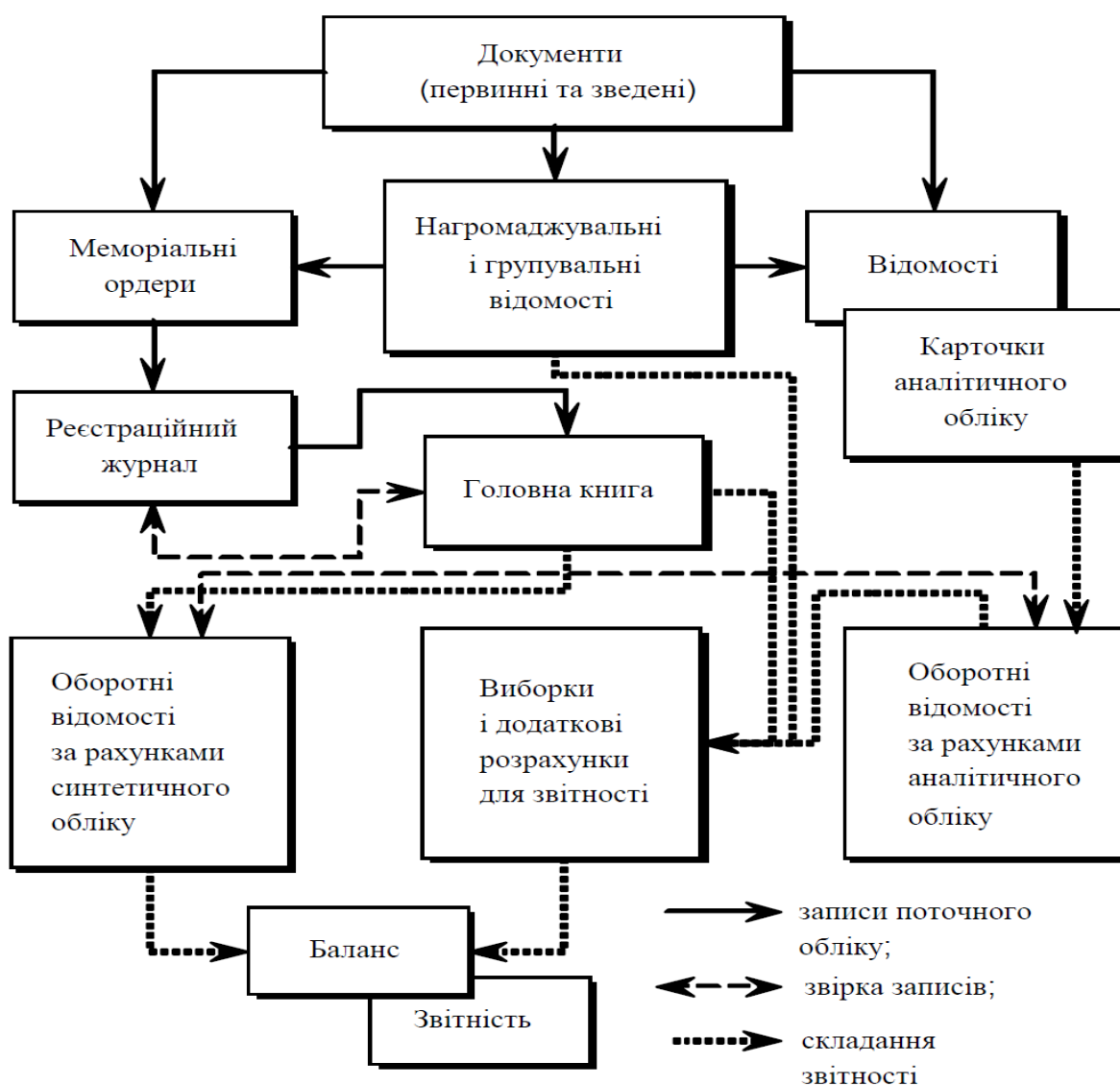
Сьогодні в Україні продовжується процес щодо здійснення реформ у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, що було задекларовано у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі протягом 2007–2015 рр. та затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. Тому важливим залишається питання переходу ведення фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, що надасть можливість покращити прозорість публічних фінансів; внести певні корективи щодо удосконалення достовірності застосування методів ведення бюджетного обліку в державі; створити належні умови для контролю за динамікою бюджетних зобов'язань тощо. Важливого значення набуває дослідження сучасного стану розвитку фінансової звітності в Україні щодо процесу виконання державного бюджету та застосування зарубіжного досвіду щодо врегулювання цього питання.

Контроль за постановкою обліку і звітності при виконанні бюджету і кошторисів витрат бухгалтерії фінансових органів здійснюють шляхом: 1) проведення перевірок і оглядів на місцях; 2) розгляду отримуваних періодичної та річної звітності... Всі операції з виконання бюджету фіксуються у різних роду документах: 1) розписах; 2) довідках; 3) розпорядженнях; 4) повідомленнях; 5) висновках; 6) платіжних дорученнях; 7) звітах;

8) меморіальних ордерах; 9) книгах; 10) карточках. Зазначені документи можуть бути витребувані контролюючими органами при проведенні відповідних контрольних заходів. Також за загальним правилом і відповідно до нормативних приписів опрацьовані документи бухгалтерського обліку зберігаються на замку в пожежостійких шафах, доступ до яких відбувається з відома головного бухгалтера чи керівника установи [13, с. 21].

Для бухгалтерського обліку виконання бюджетів і кошторисів витрат можуть використовуватись різні форми рахівництва: 1) меморіально-ордерна; 2) журнально-ордерна; 3) журнально-головна [13, с. 21–22].

Схема меморіально-ордерної форми рахівництва



Наведена система допомагає: 1) здійснювати більш ефективний контроль за збереженням і правильним використанням коштів, матеріальних цінностей тощо; 2) при складанні звітності та аналізі господарської діяльності отримати досить рідні показники [13, с. 23] з метою зіставлення результатів минулої діяльності із запланованими результатами.

Схема журнально-ордерної форми рахівництва

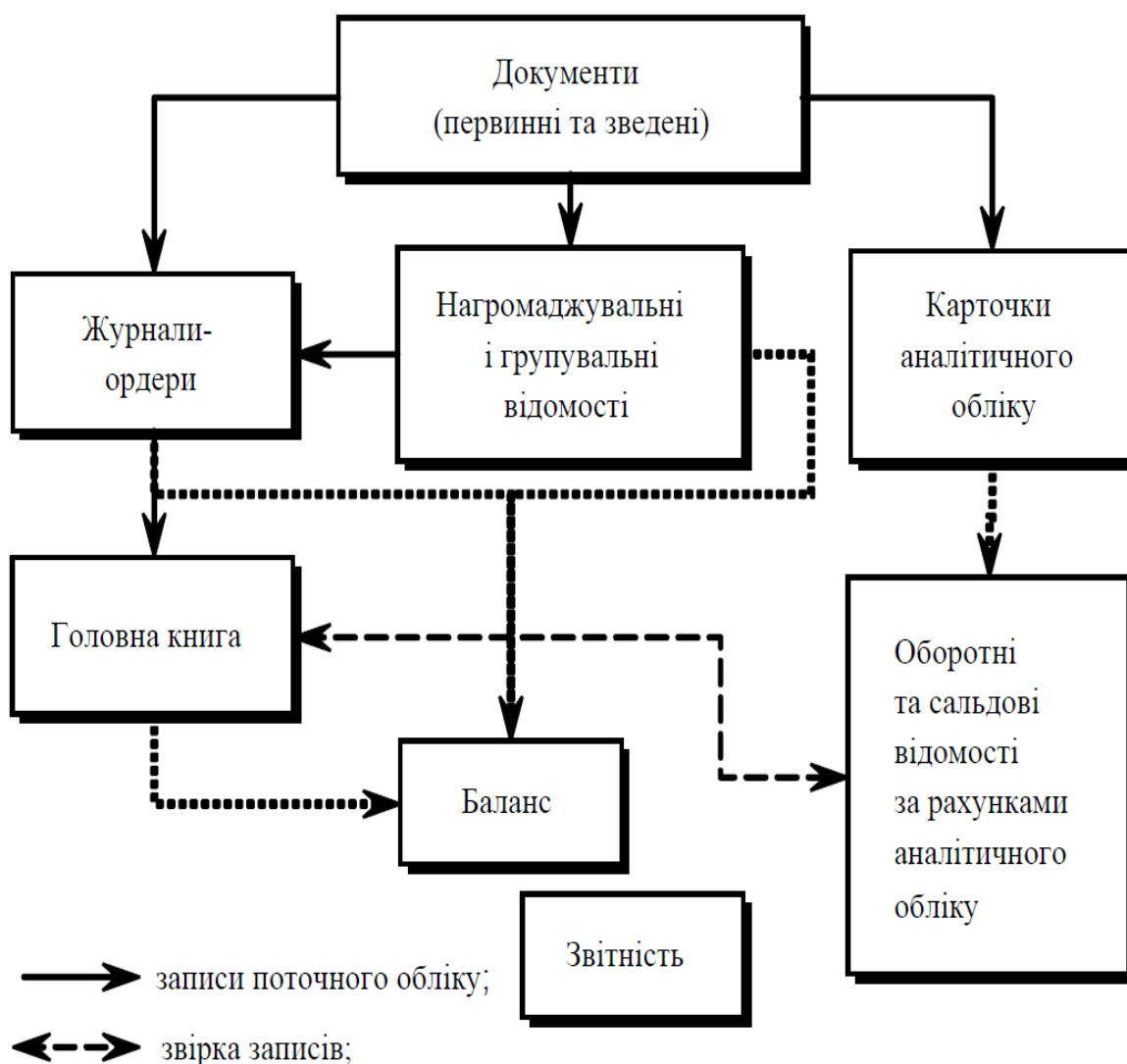
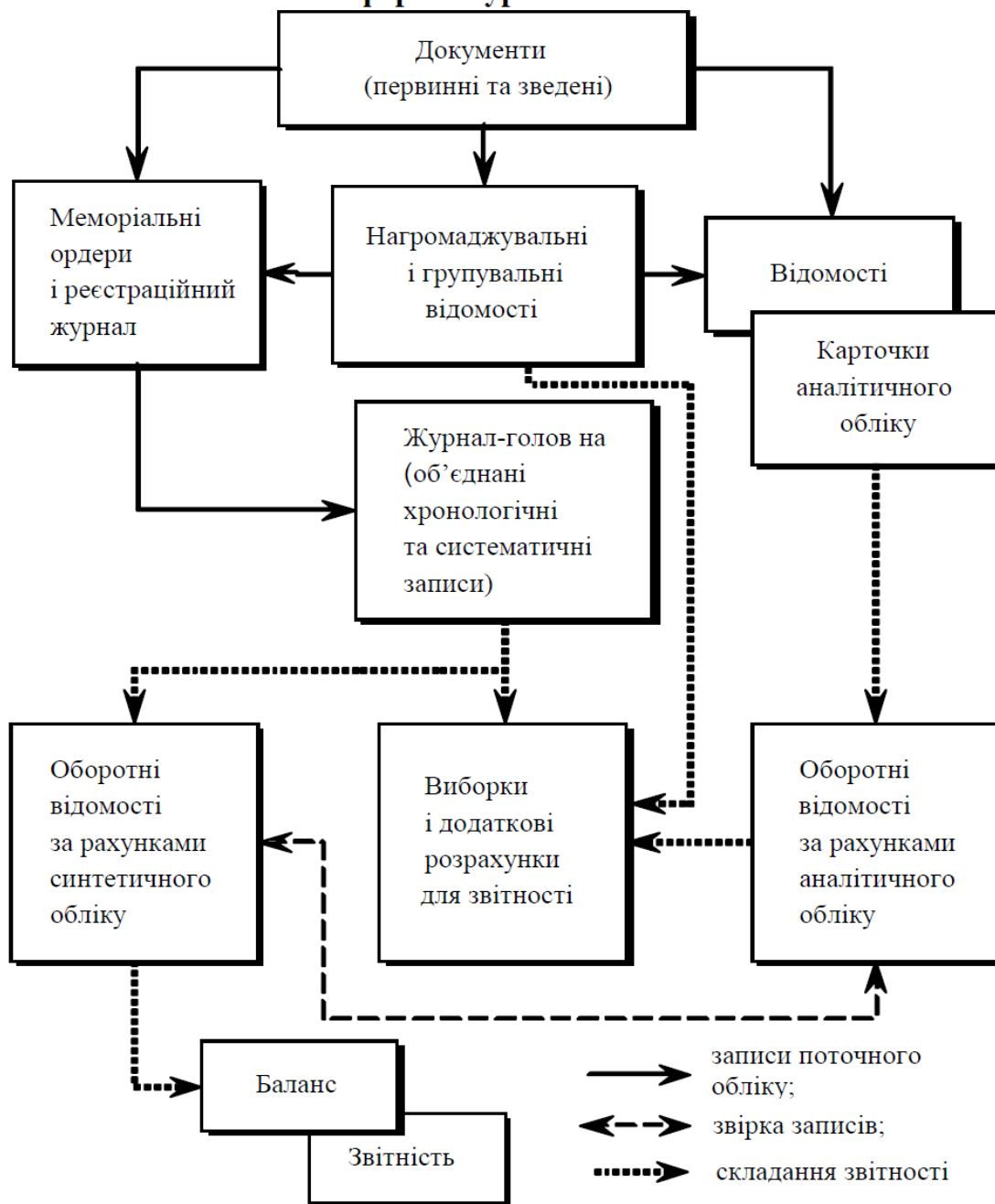


Схема форми журнал-головна



[13, с. 25]

Основними проблемами, які потребують вирішення та удосконалення здійснення процедури ведення фінансової звітності в Україні, є такі:

➤ слабкий контроль з боку органу Державної казначейської служби України щодо надходження, цільового та економічного використання державних коштів;

➤ реалізація 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 в часі. Проблемним питанням тут виступає процес фіксування в облікових даних отримання готівки (здійснення фіксування касових видатків відбувається у ході отримання готівки, а фактичні – в 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.

Наявність таких проблем обумовлена також іншими проблемами, які є деяким базисом, що є “сприятливим” для різних порушень. Ми вже не одноразово зазначали про недостатній рівень ефективності контролю. У контексті цього варто навести науково-опрацьовані напрями підвищення ефективності контролю в системі Державної казначейської служби України:

➤ своєчасне доведення інформації, отриманої органами Державної казначейської служби України при здійсненні превентивного контролю, до органів, які здійснюють наступний контроль. Такі дії, у свою чергу, сприятимуть координації роботи з іншими органами в частині своєчасної кваліфікації та упередження порушень при виконанні державного бюджету;

➤ залучення відповідальних фахівців Державної казначейської служби України до здійснення попереднього фінансового контролю на стадії планування бюджету. Вважаємо, що нині на стадії планування варто чіткіше окреслювати очікувані результати від фінансування бюджетних програм; вказувати потенційні ризики, що можуть виникнути у зв'язку із форс-мажорними обставинами;

➤ запровадження аудиту в органах Державної казначейської служби України. Аудит завжди має на меті сприяння підвищенню ефективності й

результативності діяльності цього органу державної влади та якості звітності при виконанні бюджетів;

➤ розробка відомчого класифікатора порушень. Такий класифікатор та його практичне впровадження сприятимуть зменшенню порушень у бюджетній сфері, підвищенню попереднього контролю з недопущення причин їх виникнення;

➤ систематичне проведення Державною казначейською службою України семінарів-нарад з практичними працівниками, з розпорядниками бюджетних коштів, бухгалтерами. Такі заходи спрямовані на роз'яснення нових нормативно-правових положень, певних практичних проблем тощо [120, с. 151–152].

Для вирішення зазначених проблем, звичайно, необхідно внести певні зміни до чинного бюджетного законодавства, де значну увагу потрібно приділити такому питанню, як правове регулювання фінансової звітності та фінансового контролю. У такому випадку потрібно звернути увагу на процес складання фінансової звітності, оскільки нині здійснюється регулювання цього питання певними інструкціями, положеннями та листами, які діють протягом певного періоду, тобто є тимчасовими. Це все вказує на те, що відбувається негативний вплив на процес виконання бюджету, оскільки здійснюється порушення процедури здійснення бюджетного процесу і відбуваються зміни у строках його виконання, а також, на нашу думку, на процес складання фінансової звітності вагомий вплив має стан правового регулювання фінансового контролю.

Здійснивши аналіз сучасних наукових джерел [20, с. 18–19], було встановлено, що найпоширенішими правопорушеннями у сфері бюджетного законодавства при складанні та поданні звітності є такі:

➤ порушення встановленого порядку та терміну подання фінансової та бюджетної звітності, або подання зазначеної звітності у неповному обсязі;

- недотримання загальних вимог, які встановлюються для складання звітності та повинні бути дотримані відповідно до чинного бюджетного законодавства;

- у багатьох випадках, дані, наведені у фінансовій чи бюджетній звітності, не відповідають даним бухгалтерського обліку.

Здійснюючи правову характеристику процедури прийняття Державного бюджету в Україні, можна стверджувати, що цей процес має складний і проблемний характер. Як показує практичний досвід, у більшості випадків процесуальні вимоги щодо прийняття державного бюджету та його затвердження часто не дотримуються або вчиняються з певними їх порушеннями, що впливає на діючу фінансову політику держави та негативно позначається на усій бюджетній системі України. Закономірно, що порушення на одних стадіях тягнуть за собою інші правопорушення.

У цьому контексті важливе значення щодо правильного ведення виконання бюджету та на основі цього складання фінансової звітності повинно відводитися процесу контролю у цій сфері. Складовою частиною контролю будь-якої держави є фінансовий контроль, основною метою якого є забезпечення своєчасності та точності фінансового планування, використання коштів державного бюджету за їх цільовим призначенням, а також наповнення дохідної частини бюджету.

Нині існує чимала кількість поглядів на розуміння поняття “фінансовий контроль” в економічній та юридичній літературі. Так, розглянувши поняття визначається як:

- один із видів фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб’єктів господарювання у процесі утворення, розподілу й використання грошових фондів держави [80, с. 37];

- діяльність державних органів і недержавних організацій щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації,

розподілі, перерозподілі та використанні грошових коштів та пов'язаних з цим матеріальних цінностей [157, с. 89];

➤ засіб забезпечення законності та фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням [46, с. 24];

➤ завжди супроводжує людську діяльність, є важливою функцією державного управління, тому що слугує цілям перевірки правильності дій. Управління неможливе без отримання інформації про виконання правових приписів, і таку інформацію надає контроль. Його основною метою у такому випадку буде з'ясування, чи всі можливі засоби були використані для виконання управлінського рішення, чи всі умови створені для його реалізації, чи є помилки і недоліки, та які шляхи їх усунення [120, с. 4].

Спираючись на викладені вище наукові трактування, пропонуємо таке визначення поняття “фінансовий контроль” – це сфера загальнодержавного контролю, яка водночас може бути представлена як функція управління та його стадія, елемент управління, а також є засобом забезпечення законності та доцільності при мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання грошових коштів.

Основними повноваженнями контролюючих органів у сфері здійснення контролю щодо правомірного процесу ведення виконання бюджету та складання достовірної фінансової звітності наділені такі органи, як: Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба України та Державна фіскальна служба України. Зазначені органи мають вагомий вплив щодо забезпечення достовірності, реальності та якості ведення фінансової звітності в Україні і тим самим запобігати порушенням у сфері виконання державного бюджету. Дослідження діяльності та сучасного стану розвитку цих органів державної влади, на нашу думку, є досить важливим для правильного функціонування і ведення фінансової звітності в Україні.

Вагоме місце у системі органів, які здійснюють контроль за процесом виконання бюджету та складання звітності, відводиться Рахунковій палаті, яка

також є спеціалізованим органом державної влади у цій сфері. Саме тому досить часто вчені звертають увагу на сучасний правовий статус такого органу та його розвиток. На даний момент в Україні єдиним органом державної влади, який відповідає принципам міжнародних стандартів, можна назвати саме Рахункову палату України. Прикладом цього може стати членство Рахункової палати України в INTOSAI, що є міжнародною професійною організацією, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю (ВОФК), основною метою яких є дослідження існуючого досвіду та надання можливості сприяти обміну інформацією між вищими контрольними установами державного рівня.

Звичайно, є й деякі проблемні питання у функціонуванні Рахункової палати України, але вони у більшості випадків стосуються питань співпраці цього органу з діючими фінансовими структурами в нашій країні та чіткого визначення правового статусу цього органу у діючому законодавстві, що також має вплив на ефективність справляння бюджетних коштів та на основі цього правильного і достовірного фінансового звітування щодо їх використання [29, с. 106–108]. Але, незважаючи на деякі недоліки, можна стверджувати, що такий орган державної влади, як Рахункова палата України, має важливе значення у системі контролюючих органів. Як показує практика, саме завдяки цьому органу державної влади було зафіксовано досить велику кількість випадків використання бюджетних коштів не за їх цільовим призначенням.

Звертаємо увагу на сучасну діяльність органів публічного фінансового, зокрема бюджетного контролю. Все це пов'язано з тим, що відповідно до норм БК України (ст. 112–113) контрольні повноваження за процесом дотримання бюджетного законодавства, які покладаються на ці органи, є дуже схожими з бюджетними повноваженнями Державної казначейської служби України. Це вказує на те, що як орган державного фінансового контролю, так і Державна казначейська служба України наділені доволі схожими функціональними обов'язками і займають вагоме місце у процесі фінансової звітності, тому їхня співпраця повинна бути доволі тісною і залежати одна від одної. Що стосується практики, то часто взаємовідносини органів державної влади у сфері контролю

за процесом виконання бюджету та складанням звітності здійснюються з певними порушеннями і тому, звичайно, їхня співпраця також перебуває на низькому рівні.

Сьогодні досліджуючи стан розвитку контролю за процесом ведення фінансової звітності за виконанням бюджету, складною проблемою є питання існування неефективного діючого системного контролю. Проблема полягає у тому, що попередній, поточний та наступний контроль налічують досить чималу кількість невідповідностей у ході їх проведення. Також недоліком у цьому питанні є діяльність як органу державного фінансового контролю, так і Державної казначейської служби України щодо характеру ведення контролю. Здебільшого він реалізується у каральному та виховному прояві, але відсутнім є питання саме факту попередження правопорушень у цій сфері та їх запобігання. Таким чином, такі проблеми повинні бути вирішені у зв'язку з тим, що вони впливають на ефективність ведення фінансової звітності та на встановлення глибокого аналізу і оцінки процесу виконання державного бюджету. Все це може бути реалізовано тільки завдяки цілісному процесу фінансового контролю, а також відсутності усіх недоліків та суперечностей як у діяльності органів, які здійснюють цей контроль, так і у законодавчому регулюванні питання.

Для покращення становища діючої фінансової системи та звітності в Україні необхідною умовою є також здійснення реформування такого державного органу, як Міністерство фінансів, де основну увагу потрібно приділити питанню підвищення рівня та статусу цього органу державної влади, а також наділити його правом здійснювати прогнозування макроекономічних показників. Ці зміни нададуть можливість покращити саму процедуру розробки проекту державного бюджету у нашій державі. Не менш важливого значення у таких нововведеннях набуває залучення провідних вітчизняних і зарубіжних фахівців.

Одним із основних питань сьогодення для України є приведення діючої системи фінансової звітності та й взагалі усього бюджетного процесу країни у

відповідність до міжнародних стандартів. Саме завдяки здійсненню таких змін можна покращити якість та достовірність діючої системи бюджетного обліку у нашій державі, встановити належні умови для контролю за динамікою бюджетної заборгованості, проаналізувати якість ведення фінансової звітності тощо. Отже, важливість дослідження та переходу на міжнародний рівень ведення процесу виконання бюджету є доволі складним і важливим питанням для України.

Варто стверджувати, що в Україні створена та доволі розвинена система фінансового контролю. Проте, як показує практика, чисельність діючих державних органів у сфері фінансового контролю все ж таки не завжди впливає на запобігання правопорушень вчинених учасниками фінансових відносин, особливо у бюджетній сфері. Особливим недоліком діючого фінансового контролю в нашій державі є невідповідність деяких ланок цієї системи вимогам інтеграції в ЄС, до чого саме зараз і прагне Україна.

Слушною є думка про те, що “в умовах реалізації курсу, спрямованого на подальшу європейську інтеграцію національної економіки, особливого значення набуває проблема забезпечення трансформації системи державного фінансового контролю з урахуванням стандартів і правил міжнародних організацій, а також досвіду країн ЄС. Нині модель державного фінансового контролю в Україні має ряд особливостей, які не дають змоги державі в особі органів державної влади підтримувати високу ефективність національної фінансової системи. Зокрема, система державного фінансового контролю не забезпечує повноцінної реалізації завдання запобігання фінансовим правопорушенням, а також практично не впливає на процес прийняття рішень після завершення контрольних-перевірних заходів. Система державного фінансового контролю в перспективі повинна стати надійною результативною аналітично-моніторинговою системою, яка забезпечує високу ефективність державних фінансів (зокрема, на стадіях формування публічних фінансових ресурсів, обрання напрямів витрачання, здійснення видатків тощо). Виконання

цього завдання потребує відповідного правового, наукового та інструктивно-методологічного забезпечення” [47, с. 12].

Як свідчить досвід європейських країн, пріоритетним напрямом у сфері ефективного функціонування державного фінансового контролю при виконанні бюджету 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 на основі аналізу вивчення профілактики протидії вчинення таких дій. Що стосується українського законодавства, то, на відміну від законодавства ЄС, врегулювання цього питання на державному рівні є досить слабким і тому все це потребує вивчення практики європейського досвіду та вжиття всіх заходів щодо удосконалення законодавства України з вимогами євроінтеграції.

Досліджуючи досвід зарубіжних країн щодо розвитку державного фінансового контролю за процесом складання фінансової звітності, можна сказати, що у високорозвинених країнах розвиток державного фінансового контролю регулюється загальними положеннями Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, яка була прийнята у 1977 р. на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. Ця організація була сформована ще у 1953 р. країнами-членами ООН, а основною метою є дослідження позитивного досвіду зарубіжних країн щодо процесу ведення діяльності у сфері контролю. Так, відповідно до Лімської декларації процес ведення контролю включає в себе громадські фінансові ресурси і є складовою частиною їх управління. Що стосується фінансового контролю, то його вважають основною частиною державного регулювання, а його основною метою є встановлення порушень у сфері дотримання принципу законності [69].

Світова практика показує, що існує багато підходів щодо вирішення такого проблемного питання, як організація та функціонування діючого та ефективного контролю під час ведення обліку та фінансової звітності

виконання бюджету. Тому дослідження досвіду високорозвинених країн може мати важливий вплив на подальший позитивний розвиток цієї сфери в Україні.

Так, у Франції діє Закон “Про закони про державний бюджет” від 02.01.1959 (далі – Закон 1959 року), Декрет Президента Франції “Про загальні положення щодо обліку державних фінансових операцій” 1962 р.; інструкції Міністерства економіки, фінансів та промисловості “Про організацію служби державних бухгалтерів”, “Система національних рахунків”. У цій країні функція організації формування і виконання державного бюджету покладена на Міністерство фінансів. У Франції виділяють поняття “галузевої компетенції” відповідальних працівників Казначейства, яке означає наявність окремої категорії казначеїв – державних бухгалтерів та їх активну роль при здійсненні видаткових операцій безпосередньо в установах, які є головними розпорядниками, молодшими розпорядниками і в деяких випадках – одержувачами коштів державного бюджету.

Вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що принцип розмежування функцій і повноважень суб’єктів казначейської системи виконання бюджету на розпорядників кредитів і бухгалтерів у різний спосіб використовується майже в усіх країнах, де є казначейство. Щодо моделі організації казначейської системи виконання бюджетів у Франції, то для неї характерним є те, що державний бухгалтер несе як особисту, так і матеріальну відповідальність за збитки, які завдані державі. У Франції державним бухгалтерам у тому числі головному бухгалтеру Казначейства надавалося виключне право здійснювати як дохідні, так і видаткові операції за рахунками загального бюджету, тобто бюджету, що об’єднує всі доходи і видатки держави. Частині державних бухгалтерів надано право провооперації за рахунками так званих “приєднаних бюджетів”, тобто за доходами і видатками державних установ, діяльність яких направлена переважно на виробництво матеріальних благ або надання платних послуг. Вивчення досвіду Франції у таких найважливіших питаннях, як функціонування Єдиного казначейського рахунку, управління грошовими потоками на казначейських рахунках, забезпечення ліквідності бюджетної

системи тощо може бути корисним для подальшого розвитку казначейської системи виконання бюджетів і в Україні [119, с. 147–148].

Досліджуючи досвід Франції, констатуємо, що у цій країні значне місце відводиться системі реформування внутрішнього контролю, а основною його метою є покращення ефективного розвитку системи управління публічними фінансами. Саме ефективному функціонуванню внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту приділяється значна увага у багатьох європейських країнах.

Рахункова палата Франції спрямовує свою діяльність на процес контролю щодо достовірності бухгалтерського обліку та формування звітності відповідно до високої якості і прозорості. Також до важливого дієвого механізму щодо державного фінансового контролю Франції можна віднести аудит, що проводиться великою кількістю урядових структур. Саме завдяки взаємодії контрольних служб можна досягти чіткого та організованого здійснення контролю щодо цільового використання бюджетних коштів та протидіяти правопорушенням у цій сфері. Не менш важливе значення у французькому законодавстві щодо процесу контролю та складання звітності відводиться питанню проведення попереднього фінансового контролю. Завдяки правильному проведенню попереднього контролю можна уникнути перевитрат та витрат фінансових ресурсів у тому числі порушення законодавства і прийняття правильних, оптимальних управлінських рішень [67, с. 90–93].

Практика процедури звітності щодо виконання бюджету у Франції свідчить про те, що щомісячна та щоквартальна звітність не є обов'язковою для подання на розгляд парламенту. У цьому випадку відбувається подання щомісячних звітів у парламент щодо видаткових зобов'язань бюджету. Особливу увагу у Франції під час ведення бюджетного процесу приділяють також фінансовому контролю, де спеціалізованим органом виступає Рахункова палата. Саме на Рахункову палату покладаються основні функції контролю: попереднього, поточного та наступного [89].

Що стосується досвіду Німеччини у розглянутому питанні, то, відповідно до Положення про федеральний бюджет, касове обслуговування виконання федерального бюджету в державі здійснюється федеральними касами. Такі каси здійснюють контроль за наявністю в одержувача бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань, які затверджуються у встановленому порядку. При цьому контроль за веденням операцій з коштами федерального бюджету, у тому числі за їхнім цільовим використанням, здійснюється головним розпорядником бюджетних коштів. Бюджетна установа формує в електронному вигляді розпорядження на здійснення платежу. За заповнення розпорядження за встановленою формою і за змістом несе відповідальність бюджетна установа. Поширеною є процедура дебетування рахунків, тобто списання коштів за вимогою третьої особи. Бюджетна установа у цьому випадку дає письмову згоду на списання коштів у формі заяви. Федеральна каса оформлює списання грошових коштів з рахунку. За необхідності здійснення постійних періодичних платежів бюджетним установам оформляється розпорядження, в якому вказують тривалість і строк перерахування коштів. Позитивним є той факт, що в Німеччині створена глобальна фінансова інформаційна система “Бюджетно-касовий облік”, до якої входять усі учасники бюджетного процесу – від конкретного бюджетодержувача до федеральної каси і головного розпорядника бюджетних коштів. У цій системі відображаються всі операції стосовно федерального бюджету, а це дає можливість парламенту своєчасно отримувати інформацію про хід виконання федерального бюджету в режимі реального часу [119, с. 148].

На відміну від українського законодавства у європейських країнах, зокрема в Німеччині, Міністерство фінансів здійснює звітування в парламенті щодо виконання бюджету щомісяця. Стосовно законодавчого органу державної влади, то він наділений правом протягом будь-якого періоду отримувати інформацію, яка віднесена до його компетенції і вимагати подання звітів щодо отриманої інформації. Особливе значення в Німеччині відводиться контролю за поданням річної фінансової звітності. Так, саме подання річної фінансової

звітності здійснюється до такого державного органу, як Федеральна аудиторська палата з початку квітня після закінчення звітного року. Після зазначеної процедури видається аудиторський висновок ведення річного звіту федерального бюджету, який направляється до парламенту протягом 9-ти місяців з дня закінчення фінансового року [89].

Як стверджують фахівці, протягом останніх 20 років в економічно розвинених державах (наприклад, у Франції, Німеччині, Австралії), спостерігається тенденція до розширення функцій Казначейства і до надання йому ролі бюджетного адміністратора або “фінансового менеджера”. У названих державах функції “фінансового менеджера” виконує самостійне відомство. Ще одним спільним моментом для розглянутих країн є наявність єдиного рахунку, відкритого в державному банку. У Франції існує окремий департамент – Агентство “Франс Трезор” у складі міністерства економіки, фінансів і промисловості, підпорядкований безпосередньо міністру [128, с. 53].

Вважаємо за доцільне розглянути досвід держав англосаксонської системи права – Великобританії та США.

Так, цікавим є досвід Великобританії, де при Парламенті функціонує Комітет публічної звітності, що розглядає доповіді контрольних органів, зокрема доповідь Генерального контролера-аудитора, який перевіряє фінансову звітність державних органів. Вищим органом державного фінансового контролю є Національна рахункова палата, яка відповідає за проведення ревізій та ефективності фінансування бюджетних видатків, має повноваження давати дозвіл на виділення державних коштів міністерствам та іншим органам урядового управління (навіть якщо вони передбачені у бюджеті) з урахуванням результатів проведених раніше ревізій. Фахівці стверджують, що законодавство Великобританії (зокрема, Закон “Про державний контроль”) спрямоване на стимулювання ощадливості, економічної ефективності та раціональності діяльності бюджетних установ у використанні державних фінансових ресурсів, а також посилення ролі та значення органу вищого фінансового контролю в системі урядового управління [47, с. 16].

У такій державі, як США – у питанні організації контролюючих органів. Так, у США чисельність державних органів у сфері фінансів є досить великою, а саме: Державне казначейство, Головне контрольно-фінансове управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президентові, Президентська рада з боротьби із фінансовими зловживаннями в державних закладах, Рада генеральних інспекторів з питань доброчесності та ефективності тощо. Проте основним із важливих заходів у сфері фінансового контролю та правильному веденні і складанні фінансової звітності у цій країні виступає фінансовий аудит. Головною суттю і завданням фінансового аудиту є протидія фінансовим правопорушенням, цільове та законне використання коштів державного бюджету, правильне ведення та складання бухгалтерського обліку та фінансової звітності [33, с. 76].

На основі Закону “Про оцінку результатів діяльності уряду GPRA” діє сучасна американська система бюджетування. Відповідно до нього, визначається декілька проблемних питань, на основі яких будується державна бюджетна політика, а саме: вдосконалення процедур вироблення програмних цілей, соціально-економічна ефективність реалізації програм, вдосконалення звітності про виконання; поліпшення якості соціально-економічної ефективності програм; посилення відповідальності державних органів; збільшення якості щодо прийняття законодавчих рішень.

Заслуговує на увагу також система планів та звітів у США, де за основу взято такі документи: стратегічний план на п’ять років; річний план робіт; звіт про виконання річного плану робіт. Відповідно до вимог GPRA функціональним обов’язком кожного відомства є розробка стратегічного плану строком на п’ять років, де мають враховуватися такі питання:

- формується головна мета, завдання на довгостроковий період, а також подається чіткий опис того, як саме й з допомогою яких ресурсів відомство зможе реалізувати зазначені завдання;

- стратегічний план є підставою визначення цілей на рік, тому під час його складання повинні проводитися консультації із законодавцями,

представниками громадськості для визначення інтересів як споживачів державних послуг, так і інших зацікавлених осіб;

➤ корегування стратегічного плану потрібно провидити кожні три роки. На основі річного плану відомств Адміністративно-бюджетне управління здійснює формування федерального плану роботи за рік, після чого все це передається до Конгресу разом із проектом бюджету.

Що стосується щорічного звіту про результати діяльності відповідно до вимог GPRA, кожне відомство готує звіт про результати своєї діяльності за попередній фінансовий рік, у якому порівнюються досягнені показники соціально-економічної ефективності із запланованими. Заходи можуть бути представлені у вигляді прийняття нових законів, відомчих інструкцій, проведення організаційних реформувань, а також до звіту повинні додаватися основні висновки щодо оцінки результатів виконання програм за звітний рік. Як бачимо, у США процедура здійснення контролю за фінансовою звітністю є багатоаспектною, але основна його мета полягає у правомірному та достовірному дотриманні правил ведення процедури звітування, що, на жаль, у більшості випадків порушується в бюджетному законодавстві України. Усе це має вагомий вплив на зміцнення та покращання усієї фінансової дисципліни в державі, тому запровадження подібних заходів в Україні також може сприяти позитивним змінам у веденні усього бюджетного процесу.

Важливу роль у сфері контролю потрібно відводити аудиту ефективності. Саме завдяки цьому можна покращити розвиток та функціонування органів державної влади, здійснити їх оцінку щодо управлінських функцій у сфері контролю за бюджетними коштами. У міжнародній практиці використання аудиту ефективності здійснюється майже на усіх етапах державного контролю. Що стосується сфери виконання державного бюджету, то тут аудит ефективності є частиною бюджетного аудиту та уособлює в собі аудит звітності та аудит контролю. Зокрема, у Швеції використовують ще так званий “системоорієнтований аудит ефективності”. Застосування цього виду аудиту полягає у встановленні результатів щодо виконання органів державної влади

своїх функціональних обов'язків та отримувати ефективних результатів своєї діяльності. Тобто основною метою аудиту ефективності є контроль за економічністю та результативністю управління фінансовими ресурсами держави, яка повинна охоплювати всю сферу державної діяльності.

Дослідження бюджетного процесу в європейських країнах свідчить про те, що вони характеризуються своїми певними особливостями, державним устроєм, економічним розвитком тощо. Загальною особливістю бюджетного процесу цих країн є демократичний характер підзвітності та підконтрольності перед власним народом. Організація бюджетного процесу може різнитися в різних країнах, але майже у всіх високорозвинених країнах стадії бюджетного процесу співпадають. Тому при здійсненні бюджетного реформування в Україні важливим питанням є вивчення позитивного зарубіжного досвіду, що надасть можливість вирішити аналогічні проблеми і вийти з економічної та фінансової кризи.

Протягом останніх років розвиток технологій державного фінансового контролю у сфері обліку та звітності в бюджетному процесі в європейських країнах відбувається, в першу чергу, в напрямі модернізації процедур перевірки результативності, раціональності й ефективності використання бюджетних ресурсів. Тобто увага концентрується не тільки на традиційній перевірці звітності, правильності оформлення документів і встановленні відповідності отримання фінансових ресурсів відповідно до бюджетних призначень, а й на здійсненні всебічного аналізу використання бюджетних коштів. Цей аналіз ґрунтується на досить розвиненій системі критеріїв і параметрів, а також на застосуванні спеціальних моніторингово-аналітичних технологій [47, с. 15].

Крім того, в Україні для покращення ведення процесу державного фінансового контролю та складання достовірної фінансової звітності потрібно, перш за все, прийняти Закон “Про фінансовий контроль” і всіляко співпрацювати з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, а також здійснювати запозичення та адаптувати найкращі світові напрацювання в 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.

Отже, сьогодні актуальним є приведення норм вітчизняного законодавства до стандартів та вимог ЄС. У цьому процесі важливо враховувати позитивний та негативний досвід зарубіжних країн у питаннях контролю та фінансової звітності. Зокрема, своєчасним є внесення змін до БК України у частині визначення чітких засад (принципів), на яких повинен ґрунтуватися процес обліку та звітності при виконанні бюджету; приведення у відповідність із цими принципами положення законодавства про бухгалтерський облік та звітність. Також на рівні бюджетного законодавства варто закріпити методи бюджетного обліку та звітності, адже повне калькування методів бухгалтерського обліку та звітності на відносини із публічним фінансовим інтересом є не зовсім правильним.

3.2. Суб'єкт бюджетних правовідносин у сфері обліку та звітності при виконанні державного бюджету

Важливу роль для ефективного розвитку нашої держави необхідно відводити питанню щодо розвитку бюджетно-правових відносин, а також ефективності сучасного правового регулювання цієї сфери. У першу чергу, важливість дослідження такого питання полягає у тому, що саме завдяки цим правовідносинам можна здійснити правильне та ефективне управління усією фінансовою системою, що дасть можливість у подальшому реалізувати справедливе та на відповідному рівні бюджетне фінансування. Основна причина наукового дослідження щодо розвитку бюджетних правовідносин в Україні зумовлена й діючим механізмом бюджетного правового регулювання, який також потребує особливого аналізу щодо наявного стану розвитку бюджетних відносин та процесу його удосконалення. Усе це, у першу чергу, має взаємозв'язок з функціональною ознакою щодо руху коштів бюджету та встановлення проблем у цій сфері [150, с. 5–8].

При дослідженні бюджетних відносин варто звернути увагу саме на здійснення їх правового регулювання. Основним його призначенням є діяльність держави, а також органів місцевого самоврядування щодо виконання правових норм та аналізу організаційних питань, що надасть можливість забезпечити порядок для формування, розподілу та використання ресурсів бюджету. Важливою умовою змісту такого регулювання є використання органами державної влади та місцевого самоврядування (органами публічної влади) особливих заходів, спрямованих на внесення змін до зазначених відносин або збереження їх у такому ж вигляді. У цьому випадку все це повинно здійснюватися у певній взаємодії між державними та недержавними органами, яка сформувалася у сфері наповнення дохідної частини бюджетів та фінансування встановлених бюджетних видатків.

Правове регулювання бюджетної сфери належить до зони інтенсивного юридичного регулювання, де правові прогалини не повинні бути зафіксовані.

Зокрема, як свідчить практика, чинне бюджетне законодавство налічує їх досить багато. Основними причинами, які впливають на створення таких прогалин, у першу чергу, є існування проблем у всіх суспільних сферах розвитку. Так, дохідна і видаткова частина бюджету залежить від діяльності всіх людей, держави та юридичних осіб. Тому для правомірного правового регулювання усього бюджетного процесу державі необхідно встановити всі об'єктивні потреби розвитку суспільства [145, с. 130–131].

Бюджетне регулювання не варто розглядати виключно як процес, що спрямований на перерозподіл ресурсів бюджету. Його призначення має ширший характер, оскільки впливає на процеси загальнодержавного рівня і має на меті встановлення зростання економіки, покращення добробуту населення, а також його фінансового забезпечення. У цьому випадку бюджетному регулюванню притаманний ексклюзивний характер у процесі ведення управління публічними фінансами.

Не менш важливим питанням при розгляді правового регулювання бюджетних правовідносин є розкриття основних суб'єктів або ж розпорядників бюджетних коштів. Саме розпорядники бюджетних коштів є основними суб'єктами бюджетних відносин – тобто встановлені державною владою відповідно до норм права носії суб'єктивних прав та юридичних обов'язків.

При дослідженні питання суб'єктів, які реалізують безпосередній бюджетний контроль у нашій країні, більшість учених поділяють їх на такі групи, а саме: колективні, індивідуальні суб'єкти, держава. Основна відмінність цих суб'єктів полягає у тому, що інколи до колективних входить держава, в інших трактуваннях держава виокремлюється як самостійний суб'єкт бюджетних правовідносин. Тобто коло зазначених осіб діє у сфері відносин, які мають взаємозв'язок з бюджетною діяльністю у суспільстві, а особливо у сфері прийняття та виконання бюджету, механізмом бюджетного розподілу тощо.

На нашу думку, більш правильним є поділ суб'єктів бюджетних відносин залежно від існування на суб'єктів владних повноважень. Ці повноваження включають у себе такі основні дії, як: організація; керування; управління;

координація; контроль і головне – правомірне прийняття рішень. Тому під час розгляду розуміння самого терміна “суб’єкт владних повноважень” було встановлено, що його можна трактувати в 2-х аспектах: 1) “суб’єктом владних повноважень” може бути особа, що, відповідно до норм права, може мати суб’єктивні права та обов’язки, тобто виступати їх носієм; 2) “суб’єкт владних повноважень” можна визначити як органи державної влади, орган місцевого самоврядування, які здійснюють владні, управлінські функції на основі чинного законодавства, в рамках їхніх повноважень для забезпечення реалізації політики держави і захисту прав та інтересів людини і громадянина. Тобто варто говорити про те, що особа, яка не наділена владними повноваженнями, не має права бути реальним учасником зазначених відносин [48].

Відповідно до ст. 58 БК України правом на здійснення ведення, складання та подання звітності щодо виконання Державного бюджету України наділена Державна казначейська служба України. Основним складовим аспектом у сфері казначейського обслуговування бюджетів є фінансова звітність, мета якої – надання достовірної інформації щодо виконання бюджетів усіх рівнів.

Отже, особливу увагу хочеться звернути на такого суб’єкта владних повноважень, як Державна казначейська служба України. Саме цей державний орган є основним суб’єктом ведення бухгалтерських операцій щодо виконання бюджету держави, який встановлює, відповідно до закону, єдині правила та порядок для ведення бухгалтерських облікових операцій та фінансової звітності. Тільки Державна казначейська служба України може створити належні умови для повноти і достовірності облікових операцій у тому числі контролювати ефективність функціонування усієї облікової політики, яка повинна носити постійний характер протягом тривалого періоду та забезпечувати: 1) бухгалтерський облік повинен відображати повноту ведення усіх операцій, які реалізуються Державною казначейською службою під час усього звітного періоду; 2) у бухгалтерському обліку повинні відображатися усі факти щодо бюджетних операцій, здійснюючи все це відповідно до правової

форми та економічного змісту; 3) ведення бухгалтерського обліку повинно здійснюватися раціонально і відповідно до особливостей бюджетного процесу.

Таким чином, особливостями обліку з боку Державної казначейської служби України у сфері виконання бюджету є такі:

➤ усі принципи щодо ведення облікових операцій та фінансової звітності мають виконуватися згідно із законом та їх процедура завжди повинна бути дотриманою;

➤ облікові реєстри, процеси та документи повинні бути щоденно завершені та звірені на основі аналітичних облікових даних балансу;

➤ усі операції з виконання бюджету повинні достовірно відображатися у відповідних облікових рахунках;

➤ процес надання результатів щодо виконання бюджету повинен включати в себе об'єктивну інформацію [17, с. 138–140].

Зазначимо, що використання коштів бюджету може бути ефективним тільки завдяки добре налагодженій структурі фінансових органів, а також здійсненню якісного бюджетного контролю, тому особливе значення відведено органам публічної фінансової діяльності. Зокрема, Державній казначейській службі України.

Нині основними недоліками у функціонуванні Державної казначейської служби України є такі: 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 методів також дещо ускладнює процес здійсненні бюджетного обліку; особливо гостро ця проблема проявляється у тому, що в державних цільових фондах відбувається подвійна методика здійснення бюджетного обліку; 3) у даний час фінансова звітність реалізується у два етапи, тобто звітність Державної казначейської служби України відбувається 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. Таким чином, усі ці проблеми не дають позитивних результатів і тим самим унеможливають встановлення достовірності інформації про фактичний стан виконання бюджетів. Тому нормативні акти, які стосуються питань функціонування Державної казначейської служби України, не відповідають встановленим стандартам здійснення облікових операцій і складання фінансової звітності.

Сьогодні актуальним є питання механізму функціонування системи Державної казначейської служби, яким є “сукупність законодавчо встановлених методів, прийомів і важелів, які спираються на існуюче інформаційне, законодавче та організаційне забезпечення та забезпечують узгодженість дій та задоволення інтересів суб’єктів щодо отримання й перерозподілу наявних фінансових ресурсів” [128, с. 80]. Складність цього питання посилюється тим, що жоден нормативно-правовий акт вітчизняного законодавства не визначає критеріїв ефективності функціонування такої системи.

Саме на органи Державної казначейської служби покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету. Потрібно сказати, що на сучасному етапі нагальним питанням у функціонуванні такого органу державної влади є дослідження та ведення якісної облікової політики.

Під поняттям “політика бухгалтерського обліку” виконання державного бюджету потрібно розуміти принципи, методи, договори, правила та процедури, до яких вдаються учасники бюджетного процесу під час підготовки та представлення фінансових звітів. На облікову політику бухгалтерського обліку виконання державного бюджету впливає бюджетна політика держави. Кардинальні зміни політики у сфері державних фінансів супроводжуються, як правило, змінами облікової політики. Реалізація змін у сфері державних

фінансів повинна базуватися на: єдиних вимогах з боку держави за витрачанням бюджетних коштів; єдиній системі бухгалтерського обліку та звітності для всіх бюджетів; ефективному управлінні коштами в момент виникнення касових розривів між доходами та видатками відповідного бюджету за рахунок тимчасово вільних коштів; єдиному програмному забезпеченні для всіх бюджетів. Облікова політика державного бюджету повинна забезпечувати: повноту відображення у бухгалтерському обліку всіх операцій, які здійснюють органи Державної казначейської служби за звітний період; відображення в бухгалтерському обліку фактів бюджетних операцій, виходячи із правової форми та економічного змісту; тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку, а також відповідність показників звітності записам на рахунках бухгалтерського обліку; раціональне ведення бухгалтерського обліку із урахуванням особливостей бюджетного процесу [21].

Також під поняттям “облікова політика Державної казначейської служби” потрібно розуміти сукупність визначених принципів, процедур та методів, які застосовуються цим органом державної влади щодо розробки та подання фінансової звітності. Тому відповідно до БК України всі єдині правила бухгалтерських, облікових і фінансових операцій, а також фінансових зобов'язань і активів держави мають визначатися Державною казначейською службою України за погодженням з Міністерством фінансів України [50, с. 14–18]. Тому, звичайно, ефективне функціонування цього органу є важливим у процесі контролю за правомірним витрачанням бюджетних коштів.

Нині очевидно, що розвиток казначейської системи виконання Державного бюджету України відбувається швидкими темпами і все це вплинуло на сучасну ефективність використання казначейської системи виконання бюджетів. Проте відсутність ефективних механізмів управління фінансовими ресурсами у процесі поточного касового виконання державного бюджету призводить до необхідності здійснення нераціональних запозичень для покриття касових розривів, що виникають, і втрат від невикористання тимчасово вільних державних фінансових ресурсів. Тобто йдеться як про

реальні збитки, так і потенційну вигоду у процесі виконання державного бюджету. У цьому випадку необхідність дослідження статусу Державної казначейської служби України викликана не тільки різними, часто не узгодженими поглядами на його роль і місце у фінансовій системі держави, а й тим, що казначейська система виконання бюджетів в Україні перебуває в стадії становлення, а завдання та функції Державної казначейської служби України певною мірою трансформуються (зважаючи на зміни в економічній, фінансовій сфері). Зокрема, якщо звернутися до історії зародження та розвитку казначейської системи виконання бюджетів, то потрібно зазначити, що у своєму розвитку Державна казначейська служба України пройшла відповідні етапи свого становлення, які супроводжувалися перерозподілом виконання основних функцій казначейства як між банківською та фінансовими системами, так і між підрозділами центрального апарату Міністерства фінансів України, його місцевими фінансовими органами з подальшим зосередженням цих функцій в органах Державної казначейської служби України.

Слушним є твердження про те, що казначейська система виконання бюджету є такою системою, яка однозначно може розв'язувати дедалі важливіші проблеми, що стоять перед фінансовою системою країни та підвищить ефективність використання бюджетних коштів, що має на меті забезпечення фінансової стабільності системи [128, с. 12–13].

Таким чином, на основі проведених досліджень можна спостерігати певні позитивні зміни у виконанні бюджету, а саме щодо збільшення дохідної частини бюджету у 2015 р. на 47,3 % порівняно з відповідним періодом 2014 р. Водночас негативним фактором залишається державний борг України, який внаслідок девальвації гривні до іноземних валют і перевищення в 2,1 рази державних запозичень над витратами збільшився з початку 2015 р. на 33 %. – до 1 трлн 259,3 млрд грн. Загалом державний і гарантований державою борг з початку 2015 р. виріс на 38,2 %. – до 1 трлн 521,4 млрд грн.

Для усунення існуючих недоліків Рахункова палата України у Висновках щодо виконання Державного бюджету України за 2015 рік [22, с. 42–43]

пропонувала внести такі пропозиції для покращення становища виконання бюджету у майбутньому, а саме:

1) Міністерству фінансів України і Державній фіскальній службі України вжити додаткових заходів щодо: збільшення бюджетного відшкодування ПДВ для скорочення залишків невідшкодованого платникам ПДВ і ліквідації бюджетної заборгованості; подальшого скорочення обсягів переплат податків і зборів до державного бюджету;

2) Міністерству фінансів України розглянути можливість і доцільність зміни способу підтримки діяльності окремих суб'єктів господарювання через механізм залучення коштів від випуску облігацій внутрішньої державної позики до державного бюджету і здійснення видатків або надання кредитів з державного бюджету, що сприяло б більш адекватній оцінці реального обсягу дефіциту/профіциту державного бюджету й ефективному використанню цього показника при прийнятті рішень.

На нашу думку, Рахункова палата України не внесла всіх пропозицій щодо поліпшення виконання державного бюджету, оскільки не менш важливою залишається така проблема, як відсутність законів, які б регламентували діяльність Державної казначейської служби України як органу державної влади, який здійснює контроль якості виконання державного бюджету, а також обліку та звітності щодо його виконання. Отже, основним питанням є прийняття Закону України “Про Державну казначейську службу в Україні”, який би закріплював усі повноваження і специфіку функціонування цього органу, тим самим відокремлюючи його особливості від інших органів державної влади, а також запозичуючи міжнародний досвід у регулюванні цього питання. Також хочеться звернути увагу на неврегульовані питання стосовно місцевих бюджетів.

Вважаємо, що для ефективного функціонування та розвитку Державної казначейської служби України необхідним є:

➤ доопрацювання та вдосконалення існуючої нормативної бази, а також прийняття нових законів, які б чітко регламентували діяльність Державної

казначейської служби України, тобто функції серед учасників бюджетного процесу повинні бути чітко визначеними і розмежованими;

➤ здійснення казначейського контролю за справлянням бюджетних коштів щодо розгляду питання процесу формування та подання звітності. Це питання повинно бути більш досліджене та врегульоване відповідно до міжнародних стандартів, оскільки нині існує багато нерегульованих питань, які порушують процес ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. З огляду на це, на нашу думку, вирішення цих проблем дасть можливість здійснити певні покращення у функціонуванні Державної казначейської служби України, а також створить умови для ефективнішого контролю за справлянням та правомірним витрачанням бюджетних коштів.

Важливою умовою розвитку Державної казначейської служби України є запозичення певних правил ведення казначейської справи в зарубіжних країнах. Наша держава може зробити важливі для себе висновки та здійснити певні нововведення в казначейській справі, взявши до уваги як позитивний, так і негативний досвід зарубіжних країн. Таким чином, на нашу думку, важливим питанням є розгляд основних моделей казначейського обслуговування бюджетів у різних країнах світу.

Дослідження показали, що нині доволі складна ситуація у сфері виконання доходів державного бюджету, що засвідчує невисокий рівень достовірного прогнозування надходжень. У цьому контексті важливим питанням є створення наукової методологічної бази прогнозування макроекономічних показників бюджету. Особливу увагу у цьому випадку потрібно звернути саме на практичний досвід розвинених країн світу щодо довгострокового та стратегічного планування, а також використання моделей прогнозування.

Роль і призначення казначейського обслуговування бюджетів у кожній країні можуть відрізнятися. Наприклад, у Австрії цей орган державної влади здійснює контроль за системою планування, розподілу, складання та використання бюджету, а також контролює використання фінансових ресурсів. До важливих основоположних систем, що можуть використовуватися

Казначейством у веденні управління ресурсами держави, належать планування, нагляд та контроль. Важливим моментом є також необхідність отримання дозволів Казначейства щодо здійснення відповідних повноважень у сфері ведення платежів [51, с. 58].

У зарубіжних державах існує єдиний казначейський рахунок, зокрема діє єдність каси. Спільною рисою багатьох зарубіжних країн є концентрація на єдиному казначейському рахунку коштів бюджету та ведення контролю за їх правомірним використанням.

Єдиний казначейський рахунок (далі – ЄКР) – це консолідований рахунок, відкритий Державною казначейською службою України в НБУ для обліку коштів та здійснення розрахунків у системі електронних платежів НБУ (далі – СЕП НБУ) [105].

Функціонування ЄКР забезпечує: казначейське обслуговування бюджетних коштів; зарахування податків і зборів (обов'язкових платежів)¹ та інших надходжень, передбачених законодавством, до державного та місцевих бюджетів; швидку мобілізацію коштів, які протягом дня надходять на рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби України, та використання їх для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству; отримання в режимі реального часу інформації про обсяг коштів на ЄКР; прискорення розрахунків за коштами, що обліковуються на ЄКР; оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення виконання бюджетів, ефективного управління державним боргом; розміщення на конкурсних засадах та/або шляхом проведення аукціонів тимчасово вільних коштів ЄКР на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду; залучення на поворотній основі коштів ЄКР для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та надання середньострокових

¹ Зазначимо, що чинний ПК України не оперує поняттям «обов'язковий платіж», проте відповідних змін Положення про єдиний казначейський рахунок досі не внесено.

позик місцевим бюджетам [105; 128, с. 56]. Крім того, функціонування ЄКР забезпечує: можливість швидкої мобілізації коштів, які протягом дня надходять на рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби, та використання їх для проведення бюджетних видатків і здійснення інших операцій, що не суперечать законодавству України; надання інформації органам законодавчої та виконавчої влади за здійсненими на ЄКР операціями; оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо забезпечення ефективного використання коштів бюджетів усіх рівнів [128, с. 93].

Незважаючи на такі позитивні очікування від запровадження цієї системи, основним проблемним питанням сьогодні є невідповідність існуючої практики реалізації бюджетних коштів як через казначейські бюджетні рахунки, так і поточні вимогам основного принципу управління державними бюджетними коштами – принципу єдності. Також не менш важливим залишається вирішення проблеми нестачі бюджетних коштів, яка створюється під час касових розривів. Таким чином, основна складність цього питання полягає у створенні більш нового та відповідного сучасним вимогам законодавства, у тому числі, внесення змін щодо вдосконалення діючої системи бюджетного процесу. Вагомого значення набуває вирішення питання зміни схеми виконання Державного бюджету України, де, у першу чергу, особливого контролю потребують тимчасово вільні кошти бюджету, які нададуть змогу виконати найважливіші бюджетні завдання.

Відповідно до Порядку розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 р. № 6 [111], тимчасово вільні кошти місцевого бюджету (далі – тимчасово вільні кошти) – обсяг коштів місцевого бюджету, які обліковуються на рахунках загального та/або спеціального фондів на дату їх розміщення на вкладних (депозитних) рахунках і відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності місцевого бюджету та виникнення заборгованості за відповідним фондом

місцевого бюджету протягом періоду, на який передбачається здійснити розміщення таких коштів на вкладних (депозитних) рахунках у банках. Платоспроможність місцевого бюджету – спроможність місцевого бюджету своєчасно і в повному обсязі здійснювати платежі за всіма його зобов'язаннями. Тимчасово вільні кошти можуть розміщуватися на вкладних (депозитних) рахунках у банках тільки у межах поточного бюджетного періоду та повинні бути повернені на рахунки бюджету, з яких вони перераховувалися, не пізніше ніж за 10 днів до закінчення такого бюджетного періоду. Розмір процентних ставок за користування банками тимчасово вільними коштами визначається на договірних засадах з урахуванням вимог законодавства, зокрема нормативно-правових актів Національного банку, що регулюють питання здійснення банками вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами (п. 3–5 Порядку).

Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26 серпня 2015 р. № 657.

Якщо проаналізувати досвід зарубіжних країн, то можна помітити, що призначення Казначейства щодо виконання бюджету у різних країнах носить як пасивний, так і активний характер. Зокрема, пасивна сторона виявляється тоді, коли функція казначейства проявляється тільки у виділенні ресурсів відповідно до затверджених лімітів, а активна виявляється у тому, що цей державний орган може використовувати ліміти щодо зобов'язань та реалізації оплати витрат. Наприклад, у Великобританії в банку Англії відкритий спеціальний рахунок Казначейства, рахунки органів державної влади й управління. Канцлер Казначейства здійснює наглядову діяльність за надходженнями до рахунку [64, с. 69–70].

Специфіка казначейського обслуговування бюджетів у Франції полягає у здійсненні збору державних податкових і неподаткових платежів, забезпеченні

виплати бюджетних коштів, контролі та здійсненні видатків місцевих колективів і публічних установ. Також, Казначейство Франції керує внутрішнім і зовнішнім державним боргом. Сьогодні створена та ефективно діє фінансово-інформаційна система держави [76, с. 48].

Взагалі у Франції всі державні кошти знаходяться на єдиному рахунку Казначейства, відкритому в Центральному банку; усі бюджетні та кредитні організації зобов'язані тримати частину своїх коштів на регіональних рахунках Казначейства; функції з ведення єдиного казначейського рахунку здійснюють банки. В Іспанії всі бюджетні кошти розміщені на спеціальному рахунку казначейства в Центральному банку, а рух коштів контролює Генеральний директорат казначейства. У Канаді за зберігання коштів на рахунку відповідає Управління Головного аудитора, а Казначейство контролює розподіл коштів на реалізацію політичних, державних програм. У США казначейство здійснює контрольну діяльність за надходженнями і виплатами за генеральним рахунком у Федеральному резервному банку в Нью-Йорку, веде нагляд за банківськими рахунками уряду. У Бразилії Казначейський секретаріат контролює всі надходження та виплати за єдиним рахунком і встановлює готівкові ліміти за типами витрат кожного міністерства. В Австралії ведення державного рахунку є функцією банків; Казначейство забезпечує контроль реєстрації надходжень і виплат, пов'язаних з державним боргом, та здійснює короткострокове фінансове планування; Казначейський департамент виконує функцію вивчення макроекономічної політики та збору надходжень [64, с. 69–70; 134, с. 196].

В Японії Казначейство не бере участі щодо зборів надходжень, а збір бюджетних доходів реалізується Митним комітетом та Податковою службою, які надходять на рахунок банку Японії. Що стосується таких країн, як Франція, Іспанія, Великобританія, то тут Казначейство виконує тільки контроль та координацію надходжень доходів на єдиний казначейський рахунок. В Австралії та США роль Казначейства полягає в активній участі щодо процесу збирання податкових надходжень і безпосередньо має близький контакт з платниками податків [11, с. 26].

Отже, найважливішим призначенням національного Казначейства є ефективне управління публічними фінансами. Тільки завдяки ефективному функціонуванню цього органу можна забезпечити своєчасність отримання бюджетними установами необхідних коштів для ефективного їх розвитку і при цьому інколи мінімізувати видатки на державне фінансування. Як свідчить досвід зарубіжних країн, керівництво виконання бюджетів у різних країнах здійснюють як міністерства фінансів безпосередньо, так і спеціально діючі органи державної влади, такі як: Казначейство (Великобританія); Адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств (США); Бюджетне управління у складі міністерства у справах економіки, фінансів, приватизації (Франція) [90, с. 527–548].

Нині в Україні також застосовується система єдиного рахунку, але, як показує практика, використання методів виконання державного бюджету відповідно до відкриття користувачам бюджетних коштів з великою чисельністю рахунків негативно вплинуло на використання коштів бюджету, значних правопорушень у сфері публічних фінансів, а також недостатньо регламентованого і своєчасного здійснення контролю. Також не менш важливим є питання використання зарубіжного досвіду. Незважаючи на той факт, що на ефективне функціонування казначейської системи виконання бюджету значно впливають політичний устрій країни, а також традиції та особливості економіки, все ж потрібно використовувати позитивний досвід зарубіжних країн для вдосконалення вітчизняного управління коштами бюджетів усіх рівнів. Так, під час дослідження було встановлено, що існує ряд функцій у зарубіжних Казначействах (наприклад, фінансове планування, приймання рішень на локальному рівні, управління коштами єдиного казначейського рахунку і їх розміщення на фінансових ринках, ефективніший облік та своєчасна звітність тощо), впровадження яких в Україні надасть змогу істотно підвищити якість і ефективність функціонування Державної казначейської служби України. Тільки при реалізації цих заходів можна

сприяти ефективному управлінню бюджетними коштами, а також здійснити контроль за їх правомірним використанням.

Нині перед Державною казначейською службою України постають завдання, що потребують негайного вирішення. Головними з них є вдосконалення системи управління бюджетними коштами та процедур попереднього контролю за їх витрачанням. Виконання цих завдань потребує наявності високоефективної моделі управління державними активами і зобов'язаннями, зокрема розміщення тимчасово вільних бюджетних коштів в установах комерційних банків, що дасть змогу поповнювати бюджети; розробки нової політики бухгалтерського обліку і звітності, впровадження якої забезпечить прозорість виконання бюджетів на всіх стадіях бюджетного процесу і його учасників, а також сприятиме підвищенню оперативності й точності фінансової та статистичної інформації; чіткого визначення та розподілу функцій між учасниками бюджетного процесу, зокрема між Державною казначейською службою та Міністерством фінансів України з управління зовнішнім та внутрішнім боргами; визначення міжвідомчих відносин Державної казначейської служби України з органами законодавчої та виконавчої влади, які є відповідальними за здійснення контролю за виконанням державного та місцевих бюджетів; організації високоефективного контролю за дотриманням вимог нормативно-правових актів при проведенні торгів у сфері державних закупівель, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів; створення системи внутрішнього контролю за діяльністю структурних підрозділів Державної казначейської служби України та конкретних посадових осіб-виконавців відповідних казначейських функцій; розробки і застосування механізму контролю за цінами закупівель за рахунок бюджетних коштів на підставі інформації Міністерства економіки, Державного комітету статистики та інших органів, що відповідають за цінову політику в державі; створення єдиного комплексу технічних та програмних засобів інформаційної системи [13, с. 25].

Діюча донедавна бухгалтерська модель казначейського виконання бюджету передбачала функціонування органів Державної казначейської служби України як клієнта банківської системи, на ім'я якого відкрито рахунки в установах уповноважених банків. У свою чергу, органи Державної казначейської служби обслуговували клієнтів-розпорядників та отримувачів бюджетних коштів. Це зумовлює ведення внутрішнього обліку в органах Державно казначейської служби за реєстраційними рахунками розпорядників бюджетних коштів після отримання банківської виписки. Нова модель бухгалтерського обліку (в умовах функціонування єдиного казначейського рахунку, створення внутрішньої платіжної системи органів Державної казначейської служби) передбачає надання цьому органу статусу учасників СЕП НБУ на загальних засадах і потребує запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів, який відповідатиме вимогам НБУ щодо структури рахунків і використання якого, паралельно з планами рахунків НБУ та комерційних банків, стане обов'язковим при здійсненні міжбанківських операцій через систему органів Державної казначейської служби. Необхідною передумовою реформування бухгалтерського обліку виконання бюджетів в органах Державної казначейської служби є автоматизація виконання казначейських функцій за одночасної зміни всіх підсистем з обслуговування бухгалтерського обліку, звітності, платежів і засобів захисту, а також адаптації цих підсистем до експлуатації в реальних умовах при великих обсягах інформації [13, с. 29–30]

Фахівці наголошують на тому, що метою еволюційного розвитку Державної казначейської служби України є поступове формування її повнофункціональної системи, що працює за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності, використовуючи сучасні технології. Це вплине на організаційну структуру центрального апарату та територіальних органів Державної казначейської служби України, а також зумовить зміну їх юридичного статусу [13, с. 31–32].

Зазначимо, що сьогодні існує Концепція розвитку інформаційних технологій Державної казначейської служби України на 2015–2017 роки (створення електронного Державного казначейства “e-treasury”), розроблена Державним казначейством України 2015 року [62]. У Концепції вказується на такі проблеми у функціонуванні та діяльності Державної казначейської служби України:

- відсутність єдиних стандартів та регламентів функціонування системи електронного документообігу з використанням електронного цифрового підпису;
- обмеженість можливостей системи електронного документообігу;
- відсутність інтегрованої системи національних інформаційних ресурсів та інформаційної взаємодії органів державної влади;
- децентралізація окремих показників нормативно-довідкової інформації та відсутність їх синхронізації;
- значна кількість програмних продуктів, орієнтованих на одномашинний комплекс обробки інформації;
- гетерогенне середовище розробки спеціалізованого програмного забезпечення;
- відсутність єдиних форматів і протоколів електронного цифрового підпису;
- низький рівень знань працівників органів Державної казначейської служби України у сфері сучасних інформаційних технологій;
- недостатня кількість висококваліфікованих фахівців інформаційних технологій та захисту інформації;
- недостатність необхідних фінансових і матеріально-технічних ресурсів.

Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2012 р. № 1407 [109].

Для оперативного, повного, своєчасного обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України Державна казначейська служба

України повинна мати у своєму розпорядженні інформацію стосовно: прогнозу надходжень з щоденного коректування відповідно до фактичного стану виконання дохідної частини бюджету; прогнозу обсягів коштів для:

а) здійснення видатків з урахуванням фінансових зобов'язань;

б) погашення зовнішніх та внутрішніх боргів з урахуванням відсотків;

в) повернення або відшкодування доходів. При цьому важливо, аби перелічена інформація могла бути оперативно порівняна з іншими періодами [128, с. 244].

Проблеми, пов'язані із впровадженням сучасних інформаційних технологій у діяльність органів Державної казначейської служби України, мають загальновідомчий характер і не повинні бути розв'язані окремими органами Державної казначейської служби України. Виконання функціональних обов'язків працівниками Державної казначейської служби України, які передбачають міжвідомчу взаємодію або взаємодію між різними вертикалями її органів, пов'язане із значною втратою часу внаслідок відсутності взаємодії між відповідними відомчими інформаційними системами та децентралізацією обробки інформації.

Розпорядники коштів державного бюджету подають фінансову звітність органам Державної казначейської служби за встановленою формою. Відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 [110], квартальна звітність подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж 15 число місяця, що настає за звітним кварталом, а річна фінансова звітність – не пізніше ніж 22 січня року, що настає за звітним роком. Така звітність подається за встановленими графіками органам Державної казначейської служби за місцем обслуговування. Фінансова звітність розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів подається розпорядникам вищого рівня з відміткою органів Державної казначейської служби України про її відповідність даним обліку про виконання бюджетів. Відповідно до п. 7 Порядку головні розпорядники коштів державного бюджету

подають квартальну та річну зведену фінансову звітність Державній казначейській службі за встановленим ним графіком та Рахунковій палаті. Тобто, як бачимо, є відмінність між розпорядниками та головними розпорядниками бюджетних коштів у тому, кому подається звітність.

Особливо важливою нормою Положення є та, що закріплює таке: розпорядники бюджетних коштів, що перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції, можуть подавати фінансову звітність розпорядникам вищого рівня без відмітки органів Казначейства про її відповідність даним обліку про виконання бюджетів. З цього приводу у листі Міністерства фінансів України “Про проведення інвентаризації підприємствами на тимчасово окупованій території України та в зоні проведення антитерористичної операції, відображення в бухгалтерському обліку операцій з передплати періодичних видань, терміни проведення передоплати при закупівлі за бюджетні кошти” від 3 червня 2015 р. № 31-11420-08-10/18126 також зазначається, що підприємства, які розміщені на тимчасово окупованій території та/або на території проведення АТО, чи структурні підрозділи (відокремлене майно), які перебувають на такій території, проводять інвентаризацію у випадку можливості безпечного й безперешкодного доступу вповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов’язання та власний капітал цих підприємств.

У річній фінансовій звітності інформація про активи, до яких неможливо забезпечити безпечний і безперешкодний доступ, та зобов’язання і власний капітал, які не можуть бути документально підтверджені у зв’язку з відсутністю доступу до відповідних первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, відображається за даними бухгалтерського обліку. При цьому головні розпорядники бюджетних коштів до зведеної річної фінансової та бюджетної звітності окремо подають зведену фінансову й бюджетну звітність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що перебувають на тимчасово окупованій території [100].

Отже, сьогодні найбільш активним суб'єктом відносин з обліку та звітності при виконанні державного бюджету є Державна казначейська служба України (чи її аналоги у зарубіжних державах). При цьому у відповідних відносинах бере участь ряд інших суб'єктів – органів публічної влади та розпорядників бюджетних коштів.

3.3. Шляхи вдосконалення законодавства, пов'язаного з регулюванням обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України

Протягом останніх декількох років в Україні значну увагу приділяють дослідженню стану ефективності функціонування системи обліку та фінансової звітності. Актуальність цього питання супроводжується прагненням України до вступу у ЄС та глобалізаційними процесами у світових фінансах.

Для стабільного розвитку національної економіки країни важливе значення має процес ефективного розвитку бюджетної політики, оскільки саме вона здійснює прямий вплив на формування державного бюджету і є ключовим елементом стабільності усієї фінансової системи держави. На сьогоднішній день ефективний розвиток бюджетної політики розглядається з погляду виконання державного бюджету та її вплив на соціально-економічний розвиток країни. Зокрема, процеси які здійснюються у світовій економіці, мають великий вплив на бюджетні системи окремих країн. Все це можна пояснити тим, що практично усі держави залучені у процес глобалізації і тому, зростає ступінь взаємозалежності національних економік. Таким чином події, що відбуваються в одній країні, неминуче впливають на всі інші [146, с. 12].

Найбільш характерною ознакою світового розвитку є особливо стрімкий вплив глобалізаційних процесів. Що стосується розуміння самого терміна “глобалізація” як процесу, то під ним потрібно розуміти результат розвитку виробничих сил та інтеграції всіх сфер суспільного життя, у результаті чого виробничий процес в одній країні стає складовою частиною процесу, який відбувається в інтернаціональному або світовому масштабах [131, с.342]. У цьому випадку, світова економіка є основним ринком та виробничою зоною з національними та регіональними секторами, а не тільки сукупністю національних економік, які розширюють взаємне економічне співробітництво.

В умовах глобалізаційних процесів подальший розвиток бюджетної політики України, та й взагалі усієї фінансової системи, може стати тільки завдяки якісним інтеграційним процесам. Зокрема, здійснення інтеграції

України в міжнародний фінансовий простір безпосередньо пов'язаний з реструктуризацією її національної фінансової системи у цілому. Тобто, досягнення інтеграційних процесів можливе тільки за умови, якщо фінансові системи деяких країн побудовані на однакових засадах і здійснюють своє функціонування на єдиних принципах [142, с. 367].

Для сучасних умов розвитку України вагоме значення має реалізація виваженої бюджетної політики та удосконалення системи міжбюджетних відносин. Це проявляється у тому, що глобалізація є процесом світової економічної, соціальної і культурної інтеграції в основу якої, покладено саме вирішення найактуальніших питань позитивного розвитку та входження національних соціальних стандартів України у міжнародний європейський інтеграційний простір. Також, важливого значення щодо ефективності розвитку бюджетної політики України належить дослідженню такої проблеми, як її недостатня збалансованість. У цьому випадку вплив на державний бюджет не може забезпечити нормативного рівня у сфері бюджетної безпеки держави і тому, звичайно, потребує детальнішого дослідження та удосконалення.

Бюджетна політика України повинна бути спрямована на реалізацію стратегій щодо активного нарощування фінансового потенціалу країни. Тобто, йдеться про використання діючих заходів щодо створення умов для ведення якісного та нового фінансування і розвитку державних фінансів у відповідності з сучасними методами функціонування української економіки, яка повинна адекватно відповідати на глобальні виклики XXI ст. Для досягнення цих цілей необхідною умовою є формування потужного фінансового потенціалу країни. Його фундаментом може стати бюджет, який надасть можливість забезпечити необхідний розвиток науки, культури, охорони здоров'я, формування інтелектуального і трудового потенціалу, високотехнологічного промислового комплексу тощо [141].

Сьогодні в Україні зафіксовано чимало неврегульованих питань для наближення нашої держави до вимог європейських стандартів. У реалізації євроінтеграційних прагнень України залишаються значні проблеми в питаннях

формування якісної системи управління державою на центральному і місцевому рівнях, реорганізації судової гілки влади, забезпечення надійного рівня захисту прав людини у відповідності до демократичних принципів, прийнятих у європейських країнах. Що стосується державної влади, то цьому питанню приділено мінімально уваги, оскільки до цього періоду не встановлено основоположних концепцій розвитку в гуманітарній, соціокультурній та інформаційній сферах [68, с. 52–54]. Для вирішення існуючих проблем у сфері бюджетної політики України в умовах поглиблення глобалізаційних процесів, як зазначає С. І. Юрій, необхідно вирішити такі основні завдання, як: стимулювання інвестиційного активного збільшення частки фонду нагромадження в національному доході; скорочення непродуктивних витрат бюджету та державних дотацій окремим галузям матеріального виробництва; зміцнення дохідної бази бюджету за рахунок удосконалення системи оподаткування і зміцнення контролю за повнотою сплати податків; створення системи дієвого фінансового контролю за ефективним і цілеспрямованим використанням державних видатків; посилення контролю за розміром державного боргу [164, с. 86].

Таким чином, можна зробити висновки, що європейська інтеграція є важливою частиною процесу світової глобалізації до якої повинна прагнути Україна і тим самим застосовувати усі можливі заходи для покращення суспільного життя в державі. Важливе значення у реалізації цих напрямів займає бюджетна політика, метою якої є врахування усіх процесів глобалізації. Здійснюючі аналіз сучасних тенденцій розвитку бюджетної політики України можна сказати, що основну увагу зараз потрібно приділити саме розв'язанню соціальних проблем, в основу яких повинно бути покладено підвищення дохідної частини населення. Що стосується реалізації бюджетної політики, то вона повинна бути спрямована на переорієнтацію щодо забезпечення підвалин економічного зростання, а також являється основою для істотного покращення добробуту усього населення країни [41].

Потрібно зазначити, що сьогодні доволі часто зустрічається участь України у залученні іноземних інвестицій для розвитку економіки нашої держави, відбувається вивчення міжнародного досвіду та проблем і перспектив розвитку бухгалтерського обліку в інших високорозвинених країнах. Усі ці зміни та нововведення мають також і законодавче закріплення, а саме 18 березня 2004 р. було прийнято Закон України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу”, де особливу увагу приділено саме ефективному функціонуванню та розвитку бухгалтерського обліку в нашій державі.

Здійснюючи аналіз Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, зазначимо, що сьогодні здійснено прогресивні зміни у законодавчому акті, зокрема наприкінці 2014 р. Верховна Рада України внесла певні зміни до законодавства, де основною ж метою було створення 2015 р. нової моделі фінансування місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин, що нині втілено в життя. Ці зміни торкнулися таких важливих питань, як: децентралізація державної влади; доволі таки стрімке збільшення владних повноважень територіальних громад; фінансова самостійність місцевих бюджетів; формування та затвердження місцевих бюджетів не повинні бути залежними від термінів прийняття Державного бюджету України, тобто затвердження повинно бути здійсненим до 25 грудня року, що передуює плановому (ст. 77 БК України); новий механізм бюджетного регулювання та вирівнювання. За основу розробки механізму децентралізації взято досвід Польщі, що також має позитивний характер, так як саме досвід зарубіжних країн може покращити неефективні методи регулювання бюджетних відносин у нашій державі та поліпшити економічне становище країни.

Усі ці зміни, звичайно, можуть стати основним і важливим етапом для майбутнього сталого розвитку економіки України, але їх реалізація повинна здійснюватися без порушень та у визначені законодавством строки. На жаль, на нашу думку, проблеми чинного законодавства України здебільшого виникають не через внесення певних змін до законодавства, а саме через порушення цих

норм, зокрема сюди варто віднести порушення термінів виконання державного бюджету, що відбувається з року в рік, незважаючи на внесення змін до законодавства та встановлення строків його виконання.

Потрібно констатувати той факт, що як у законодавчій базі, так і в юридичній літературі не зафіксовано навіть єдиної думки щодо розуміння такої правової категорії, як “законодавство”, а у зв’язку із важливістю ефективного функціонування бюджетної сфери й категорії поняття “бюджетне законодавство”. Здебільшого трактування терміна “законодавство” розкривається у більш широкому розумінні як сукупність усіх нормативно-правових актів держави. На нашу думку, таке визначення є досить вузьким і не розкриває всієї суті цього терміна та основного його призначення. Отже, як показує практика, ні в одному нормативно-правовому акті не існує чіткого розуміння терміна “законодавство”, що має важливе як практичне, так і теоретичне значення. Так, ст. 4 БК України встановлює тільки склад бюджетного законодавства України. Що ж стосується самого розуміння категорії “законодавство”, то чіткого визначення цього поняття тут також не зафіксовано. На нашу думку, доцільно звернути увагу на дослідження сучасного трактування та використання цієї категорії, адже як можна дотримуватися норм законодавства, не розуміючи чіткого змісту самого поняття “законодавство”.

Що стосується енциклопедичних та словникових видань, то у більшості з них також не існує однозначного розуміння змісту поняття “законодавство”, а також зазначається багатозначність його тлумачення. Так, у деяких юридичних енциклопедіях під поняттям “законодавство” потрібно розуміти систему нормативних актів, якими регулюються суспільні відносини [162, с. 499], або “...структурно впорядкована сукупність (система) нормативно-правових актів, які знаходяться між собою в певному усталеному співвідношенні” [160, с. 326].

Більшість науковців вважає, що саме використання цього терміна у “вузькому” та “широкому” розумінні є однією з основних причин невизначеності такого поняття як “законодавство”. На нашу думку, ця

проблема супроводжується неоднозначністю починаючи із самої Конституції України, так як саме тут зміст його розкривається у багатьох значеннях.

Взагалі, як в юридичній науці, так і на практиці, проблема неоднозначності розуміння поняття “законодавство” є доволі таки тривалою. Вона існувала ще з радянських часів, коли не було єдиної наукової думки щодо його правильного трактування. Зокрема, більшість науковців радянського періоду, таких, як А. Ф. Шебанов [155], трактували “законодавство” як певну сукупність законів і підзаконних актів, що і стало основою майбутніх наукових досліджень.

У сучасній юридичній літературі здійснюється чимало обґрунтувань та пропозицій щодо його тлумачення, але здебільшого це все охоплює більш широке його значення. Так, професор М. П. Кучерявенко [92, с. 35] розглядає поняття “законодавство”, охоплюючи при цьому закони України; діючі міжнародні договори України, згоду на обов’язковість яких дано Верховною Радою України; постанови Верховної Ради України; укази Президента України; декрети і постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в рамках їх повноважень і відповідно до Конституції України і законів України.

Проаналізувавши та дослідивши деякі словникові видання, а також погляди науковців щодо розуміння поняття “законодавство”, на нашу думку, необхідно внести зміни до Конституції України, де пропонуємо розкрити зміст цього поняття у такому вигляді, а саме: “...система законів України та інших нормативно-правових актів, а також міжнародних договорів, які знаходяться між собою в певному установленому співвідношенні та приймаються органами державної влади та місцевого самоврядування з метою врегулювання суспільних відносин”.

Здійснюючи дослідження щодо вживання та розуміння поняття “бюджетне законодавство”, було встановлено, що наукова думка щодо його трактування змінювалася протягом різних періодів функціонування держави, тому й відповідно його зміст залежав від ролі бюджету в державі. Здебільшого за основу формулювання поняття “бюджетне законодавство” брали його склад або здійснювали характеристику відповідно до нормативно-правових актів, які

саме і стосуються бюджетної сфери. Сьогодні така проблема залишається не вирішеною і трактування поняття здійснюється на основі “складу бюджетного законодавства”, що саме і зафіксовано у ст. 4 БК України.

Зокрема, вітчизняні науковці розглядають визначення бюджетного законодавства у неоднозначних аспектах. Наприклад, О. В. Чернадчук [153, с. 368] пропонує визначати це поняття як сукупність законодавчих актів, прийнятих представницьким органом держави – парламентом, з додержанням особливої законодавчої процедури, що регулюють бюджетні відносини в державі. На думку І. М. Ющенко [165, с. 189], зміст бюджетного законодавства потрібно розглядати як: сукупність актів, які визначають бюджетний устрій держави та її суб’єктів, місцевого самоврядування та здійснюють врегулювання відносин щодо розподілу бюджетних коштів між бюджетами різних рівнів, їх використання, а також актів, що встановлюють порядок формування та виконання бюджетів; здійснення фінансового контролю та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Сьогодні будь-яке галузеве законодавство України має певні недоліки та не завжди відповідає європейським стандартам, до яких прагне наша держава нині. Проблеми починаються з термінології (у цьому контексті варто пригадати монографію О. А. Музики-Стефанчук та А. А. Мазниці, яка присвячена безпосередньо питанням тлумачення норм фінансового права у їх галузевому прояві [78]). З огляду на це, вважаємо, що нагальним питанням сьогодення є гармонізація законодавства України відповідно до європейських стандартів, де основну увагу на початковому етапі потрібно приділити саме уніфікації термінології до європейських стандартів. Тобто процес гармонізації українського законодавства з європейським повинен починатися саме з удосконалення юридичної термінології, у результаті чого в українському законодавстві будуть використовуватися юридичні терміни, що відповідають європейським вимогам та стандартам. Як показує практика, раніше вже робилися деякі спроби щодо вирішення цієї проблеми.

Так, 1990 р. намагалися створити термінологічну комісію при Президентові України, але вже 1999 р. вона була ліквідована у зв'язку зі своєю малоефективністю та неукмплектованістю. На нашу думку, такі дії є помилковими, створення цього структурного підрозділу є важливим кроком для удосконалення чинного законодавства України, а особливо якщо долучити до цього процесу іноземних фахівців. Варто погодитися з поглядами Ю. С. Шемшученка [156], який вважає за доцільно створити в Україні “Спеціальний центр правової термінології”, так як саме завдяки чіткому понятійно-категоріальному апарату можна гармонізувати та зблизити українське законодавство відповідно до європейських стандартів, а найголовніше – виробити сталу систему юридичних понять і термінів.

Таким чином, як показують дослідження, для економічної стабільності України важливим питанням залишається вирішення такої проблеми, як недосконале законодавство. Незважаючи на внесення певних корективів та пропозицій щодо поліпшення чинного бюджетного законодавства, особливо складним питанням сьогодні, на нашу думку, є проблема саме правового регулювання цієї сфери, яка являється основоположним фундаментом сталого розвитку держави.

Здійснюючи характеристику сучасної законодавчої бази, видно, що норми чинного бюджетного законодавства налічують чимало прогалин та колізій, що негативно позначаються на всій бюджетній політиці держави і потребують подальшого вивчення та вдосконалення. У контексті викладеного вважаємо за необхідне дослідити сучасний стан бюджетного законодавства України та встановити негативні фактори, які впливають на якість правового регулювання бюджетної сфери з метою уникнення існуючих проблем у майбутньому.

Отже, в Україні основним нормативно-правовим актом, що регулює відносини при виконанні бюджетів, є БК України. Стосовно правових засад регулювання, організації і ведення обліку та звітності при виконанні бюджетів, то це питання частково висвітлюється у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положенні “Про організацію

бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України”, іншими підзаконними нормативно-правовими актами.

Важливою складовою бюджетного законодавства є щорічні закони про Державний бюджет України. У цьому випадку погоджуємося з К. З. Мазурик [71], яка зазначає, що закони повинні бути досконалими за своєю формою та змістом, а їх дотримання – беззаперечним. Проблемою щорічних законів про Державний бюджет України, на нашу думку, є саме його недосконалість. Це все супроводжується тим, що протягом бюджетного року до цього нормативного документа досить часто вносяться певні зміни та доповнення. Також проблема посилюється щорічними порушеннями строків прийняття відповідного закону. Тому на підставі цього, як можна говорити про досконалість його норм. Звичайно, усе це можна обумовлювати певними соціальними та економічними явищами, але бюджет держави приймається кожного року, тому державна влада повинна враховувати попередні недоліки прийнятого законопроекту для уникнення їх у наступному бюджетному році.

Проаналізувавши дані законодавчі акти, зазначимо, що у чинному бюджетному законодавстві приділяється мало уваги сучасному стану та існуючим проблемам місцевих бюджетів. Невирішеною сьогодні є досить давня проблема, а саме щодо ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності з виконання сільського бюджету. Однією з найголовніших функцій, яка покладається державою на органи місцевого самоврядування, є діяльність, спрямована на задоволення суспільних потреб. Основною ж метою цієї діяльності є впровадження в життя соціальних програм держави, що включає в себе не тільки соціальне захищення населення, але й розвиток усіх важливих сфер суспільного життя. Тобто можна з упевненістю стверджувати, що якість розвитку сільських бюджетів потребує особливої уваги і саме він є найважливішим знаряддям економічного розвитку та стабільності в державі.

Як свідчить сучасна практика, в Україні дедалі більше загострюється ситуація щодо існуючих суперечностей між державним і місцевими

бюджетами. Здебільшого на все це впливає існуючий нерівномірний економічний розвиток певних регіонів та областей. Ця ситуація може призвести до таких негативних явищ, як приховування доходів для залучення їх на місцях, а не перерахування до державного бюджету. Зокрема, протягом останніх років в Україні досить таки звичним правилом є затримка та не проведення платежів місцевих бюджетів за незахищеними статтями видатків. У цьому випадку все це знову ж таки призводить до порушення законодавчих актів, які надають право місцевим органам державної влади на самостійній основі розпоряджатися місцевими бюджетними ресурсами.

Вважаємо ці дії порушенням принципу самостійності бюджетної системи, який полягає як у фінансовому забезпеченні місцевих бюджетів з боку держави, так і у використанні кошів місцевих бюджетів. Тобто відбувається певне маніпулювання коштами місцевих бюджетів з боку органів державної влади.

Недосконалим, на нашу думку, є також і правове регулювання притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства в Україні. Так, відповідно до ст. 117 БК України, за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть бути застосовані такі заходи впливу: 1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; 2) зупинення операцій з бюджетними коштами; 3) призупинення бюджетних асигнувань; 4) зменшення бюджетних асигнувань; 5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; 6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет; 7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів; 8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України – застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом [15].

Дещо дискусійним є поняття “інші заходи впливу”. Проблема супроводжується тим, що сьогодні законодавство не містить чіткого розуміння терміна “заходи впливу”. Його суть розкривається через трактування таких понять, як “санкції”, “стягнення”. Тобто у цьому випадку дані терміни

розкриваються через поняття “заходи впливу”. Таким чином, якщо передбачати у законі про бюджет такий пункт, як “інші заходи впливу”, то це є досить некоректно та неоднозначно. Усе це можна аргументувати тим, що навіть саме передбачення пункту “інші заходи впливу” повинно докладно регламентуватися та застосовуватися на рівні закону або підзаконних нормативно-правових актів. Знову ж таки виникають протиріччя. Так як закон про бюджет є періодичним законом, то й регламентація застосування цих заходів буде супроводжуватися тимчасовими нормативно-правовими актами. Таким чином, у результаті проведених досліджень діючих санкцій бюджетно-правових норм можна беззаперечно стверджувати, що порушення бюджетного законодавства супроводжуються тільки певними негативними наслідками для правопорушника, що не завжди поєднує майновий та каральний характер.

У більшості випадків сучасні недоліки та суперечливі процеси бюджетного законодавства України пояснюють політичними та економічними реформами, які здійснюються в Україні та вимагають інтенсивної законотворчості. Також ці проблеми супроводжуються не тільки зазначеними факторами – основним негативним фактором, що впливає на якість правового регулювання будь-якої сфери, є те, що правові норми здебільшого вводяться в дію із запізненням, або й взагалі фіксуються заднім числом. Зокрема, у законодавстві України закріплено, що основним джерелом права є закон. Це питання є дискусійним, оскільки у більшості високорозвинених країн поряд із законом легальне становище мають і такі джерела права, як судовий прецедент та звичай. Взагалі, якщо взяти загальну вагу законів у масиві нормативно-правових актів, що приймаються та діють на території України, то потрібно сказати, що вони є доволі таки незначними. Як показує практика сучасної законодавчої техніки, в Україні нині у досить великій кількості здійснюється прийняття підзаконних нормативно-правових актів. Слушною є думка щодо цього питання професора Л. М. Касьяненко [53, с. 430–431], яка у зв’язку з наявністю великої кількості підзаконних нормативно-правових актів вважає за необхідність здійснювати проведення спеціальної нормотворчої експертизи проектів підзаконних

нормативно-правових актів, що прямо чи опосередковано можуть вплинути на стан фінансової або податкової системи держави, а також з метою усунення подальших негативних наслідків у майбутньому.

Нині більшість науковців вважають чинне бюджетне законодавство в Україні малоефективним, а також наполягають на здійсненні реформування бюджетної сфери. Наприклад, вчена А. А. Нечай [82, с. 131–134] зазначає, що основним недоліком публічних фінансів в Україні є наявність таких проблем, як: неефективне збирання та використання коштів і непрозоре їх розподілення. Ці проблеми виникають у зв'язку із наступним: 1) бюджетному устрою держави притаманна надмірна централізація та неефективність існуючої моделі розподілу бюджетних повноважень; 2) сучасний бюджетний процес України є досить таки політизованим, а також не існує чіткої системи публічного фінансового контролю за використанням коштів бюджету на місцях, що негативно позначається на цільовому використанні наявних ресурсів.

Як свідчить практика, проблемним і невирішеним є питання дотримання міжнародних стандартів та приведення діючої системи ведення обліку та звітності у відповідність до міжнародних стандартів. На нашу думку, перехід українського обліку та звітності на міжнародні стандарти є важливим для нашої держави та становить основу для майбутнього розвитку міжнародних зв'язків, що також полегшить входження України до європейської спільноти.

Як уже зазначалося раніше, для покращення діючої нестабільної ситуації в Україні стосовно процедури виконання державного бюджету, зокрема й ведення обліку та звітності щодо його виконання значну роль необхідно відводити дослідженню позитивного досвіду зарубіжних країн. Якщо проаналізувати сучасні наукові погляди щодо міжнародного функціонування та розвитку бюджетного права та законодавства, то у більшості наукових джерел це питання розглядається як порівняння тих чи інших актів. Тобто на практиці рідко зустрічається проведення якісного аналізу зарубіжного досвіду у сфері бюджетного регулювання, а ще рідше відбувається практика якісного його вивчення та застосування. Таким чином, вважаємо за необхідне дослідити

практику функціонування зарубіжного бюджетного законодавства, а також на основі цього висвітлити основні проблеми українського бюджетного законодавства та можливі шляхи їх подолання у разі запозичення позитивного досвіду зарубіжних країн [40].

Якщо ж звернутися до практики застосування бюджетного законодавства у зарубіжних країнах, то тут потрібно виокремити певні особливості ведення процедури регулювання бюджетних відносин. Наприклад, у Німеччині, крім загального бюджетного законодавства, є ще і Збірник з правил бюджетних питань, що також є важливим нормативним документом для врегулювання бюджетних відносин. Цей нормативний документ забезпечує врегулювання таких важливих питань, як: напрями скорочення структурного дефіциту бюджету; забезпечення здатності держави діяти у певних надзвичайних ситуаціях; включає колізії нових бюджетних правил. Частково цим актом регулюються також питання бюджетного обліку та звітності.

Низький рівень якості бюджетного процесу в державі інколи є наслідком недосконалого порядку планування бюджету. Якщо звернутися до зарубіжної практики видно, що більшість урядових програм високорозвинених країн світу для ефективного розвитку економіки застосовують середньострокове і довгострокове прогнозування. Саме завдяки середньостроковому бюджетному плануванню можна підвищити ефективність державних фінансів, а також забезпечити стабільність у державі. Наприклад, у Німеччині формування середньострокового прогнозування почали використовувати ще у 60-х роках ХХ ст., а на сучасному етапі економічного розвитку у цій країні система середньострокового планування передбачає здійснення прогнозів на 5 років. Планування відбувається кожного року на три роки вперед, а також допускається здійснення коригування та певні уточнення наявних запланованих раніше показників [169]. Тобто за основу середньострокового фінансового планування Німеччини взято обмеження рівня видатків. Державна влада намагається запровадити різні програми, які могли би систематично впливати на зменшення обсягів видатків та здійснення контрольних заходів.

Для України корисним є також досвід Швеції, де середньострокове бюджетування є законодавчо обов'язковим, а також реалізується на три роки і тим самим є основою для складання щорічного бюджету. Процедура середньострокового бюджетування здійснюється в три етапи, а саме:

- перший етап – урядом здійснюється формування фіскальної політики, а також встановлюється обсяг дефіциту чи профіциту бюджету у відсотках від ВВП;
- другий етап – здійснюється планування, яке передбачає трансформацію визначених урядом цілей у граничні обсяги видатків;
- третій етап – відрізняється від двох попередніх тим, що уряд повинен сформувавши план видатків у такий спосіб, щоб загальна сума всіх видатків була дещо меншою за встановлений граничний обсяг, визначений на другому етапі. Цей етап бюджетного планування займає досить вагоме значення у бюджетному процесі Швеції, так як основною його метою є захист державних фінансів від збільшення запланованого ліміту видатків у випадку непередбачуваних обставин. Задля цього використовуються, зокрема бюджетний облік і звітність.

Логіка процесу середньострокового бюджетного планування дозволяє виділити в ньому сім етапів: 1) оцінка наявних ресурсів з урахуванням макроекономічних тенденцій, на основі якої здійснюється розробка різних варіантів середньострокового прогнозування доходів та вибір найкращого сценарію; 2) аналіз бюджетної політики минулого періоду; 3) визначення мети і здійснення стратегічного планування на наступний бюджетний період; 4) визначення потреби у фінансових ресурсах та оцінка наявних ресурсів, тобто надходжень до бюджету з усіх передбачених законодавством джерел; 5) виконання бюджету відповідно до затверджених планових показників; 6) здійснення постійного моніторингу виконання бюджету та контролю за відповідністю фактичних показників плановим; 7) проведення оцінки та аудиту ефективності [95, с. 40].

Таким чином, як показує зарубіжний досвід, застосування середньострокового бюджетного планування є дієвим засобом для якісного ведення бюджетного процесу в країні. Тому для підвищення якості ведення середньострокового бюджетного планування в Україні необхідно враховувати позитивний досвід зарубіжних країн, оскільки нині в Україні досить часто фіксуються недоліки та прорахунки у застосуванні даного бюджетного планування.

Таким чином, на основі проведених досліджень було встановлено, що процедура виконання бюджету, а також обліку та звітності щодо його виконання в зарубіжних країнах характеризується певними специфічними особливостями, які обумовлюються формою правління, державним устроєм, рівнем економічного розвитку тощо. У результаті проведення порівняльного аналізу процедури виконання державного бюджету в Україні та зарубіжних країнах можна зробити висновок, що є певні відмінності щодо учасників, строків розгляду та затвердження бюджетів, а також контролю за його виконанням, але практично в кожній із досліджених країн стадії бюджетного процесу збігаються. Тому, на нашу думку, під час проведення бюджетного реформування в Україні необхідно значну увагу приділяти вивченню зарубіжного досвіду, оскільки нині здійснюється певне нехтування знаннями та досвідом міжнародної практики.

Сьогодні для України доцільно перейняти позитивний досвід зарубіжних країн у бюджетній сфері в частині: розширення практики середньострокового планування; посилення відповідальності учасників бюджетного процесу; звернути увагу не на кількісний склад контролюючих органів у сфері виконання державного бюджету, а на якість виконання їх функціональних обов'язків; впроваджувати на практиці принципи бюджетного обліку та звітності, які не мають законодавчого визначення та закріплення.

Для вирішення проблемних питань у бюджетному процесі на місцевому рівні необхідно здійснити досконале його реформування, а також усунути такі негативні фактори, як: низький рівень залучення населення щодо ведення

бюджетного процесу місцевого рівня, що не надає повної достатньої інформації громадянам стосовно майбутніх напрямів витрачання бюджетних коштів і тим самим зменшує довіру громадян до державної влади; у зв'язку із кризовими явищами, що мають місце в Україні, під час планування і ведення бюджетного процесу у більшості випадків малоефективним є довгострокове прогнозування (хоча у зарубіжній практиці воно є доволі ефективним), що також знижує ймовірність правильного розподілення та витрачання коштів державного бюджету; місцеві органи влади у своєму розпорядженні мають недостатню кількість фінансових ресурсів, що унеможлиблює покращити якість ведення бюджетного процесу в певному регіоні, а в деяких випадках відбувається невідповідне врахування об'єктивних факторів місцевими органами влади щодо розвитку регіону та використання державних коштів не за призначенням (як наслідок, зростає дотаційність регіонів, збільшуються обсяги міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам).

Висновки до розділу 3

Дослідивши питання бюджетного обліку та звітності у контексті контрольної діяльності органів Державної казначейської служби України, можемо зробити висновки:

1. Використання коштів бюджету може бути ефективним тільки завдяки добре налагодженій структурі фінансових органів, а також здійсненню якісного бюджетного контролю, тому особливе значення у цьому випадку відведено органам публічної фінансової діяльності, зокрема Державній казначейській службі України.

2. Казначейська система виконання бюджетів в Україні перебуває в стадії становлення, а завдання та функції Державної казначейської служби України певною мірою трансформуються (зважаючи на зміни в економічній, фінансовій сфері). Відсутність ефективних механізмів управління фінансовими ресурсами у процесі касового виконання державного бюджету призводить до необхідності здійснення нераціональних запозичень для покриття касових розривів, що виникають, і втрат від невикористання тимчасово вільних державних фінансових ресурсів. Тобто йдеться як про реальні збитки, так і про потенційну вигоду у процесі виконання державного бюджету.

3. Задля ефективного функціонування та розвитку Державної казначейської служби України необхідним є доопрацювання та вдосконалення існуючої нормативної бази, а також прийняття нових законів, які б чітко регламентували діяльність Державної казначейської служби України, тобто функції серед учасників бюджетного процесу повинні бути чітко визначеними і розмежованими; здійснення казначейського контролю за справлянням бюджетних коштів щодо розгляду питання процесу формування та подання звітності. Це питання повинно бути більш досліджене та врегульоване відповідно до міжнародних стандартів, оскільки нині існує багато нерегульованих питань, які порушують процес ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. З огляду на це вважаємо, що вирішення цих

проблем дасть можливість здійснити певні покращення у функціонуванні Державної казначейської служби України, а також створить умови для ефективнішого контролю за справами та правомірним витрачанням бюджетних коштів.

4. У процесі дослідження було встановлено, що існує ряд функцій у зарубіжних казначействах (наприклад, фінансове планування, приймання рішень на локальному рівні, управління коштами єдиного казначейського рахунку і їх розміщення на фінансових ринках тощо), впровадження яких в Україні надасть змогу істотно підвищити якість і ефективність функціонування Державної казначейської служби. Тільки при реалізації цих заходів можна сприяти ефективному управлінню бюджетними коштами, а також здійснити контроль за їх правомірним використанням.

5. Для прийняття найбільш правильних та ефективних рішень з економічних питань у бюджетній сфері особливе значення відведено оперативній та надійній інформації щодо фактичних результатів бюджетних операцій, які повинні найбільш точно відображати існуюче становище за процесом виконання державного та місцевого бюджетів. Зазначена інформація фіксується у відповідних формах фінансової та бюджетної звітності органів Державної казначейської служби України і бюджетних установ, а її особливість полягає у тому, що вона повинна враховувати як національні особливості держави, так і розроблятися відповідно до міжнародних стандартів.

6. Питання контролю відрізняються особливою актуальністю, що характеризується прогалинами в законодавстві щодо регулювання контрольних повноважень відповідних органів, а його суперечності супроводжуються недоліками в діяльності контролюючих органів, а іноді й прямим зловживаннями з боку посадових осіб цих структур. Саме завдяки функції контролю є можливість отримати інформацію про надходження доходів, видатків, стан і рух коштів, матеріальних цінностей у бюджетних установах. Що стосується бюджетного обліку, то через функцію контролю він забезпечує проведення заходів, спрямованих на повне і своєчасне надходження доходів у

бюджет та фінансування заходів, установ і організацій у межах асигнувань, передбачених бюджетом і відповідно до виконання виробничих і фінансових планів.

7. Вагоме місце у системі органів, які здійснюють контроль за процесом виконання бюджету та складання звітності, відводиться Рахунковій палаті, яка також є спеціалізованим органом державної влади у цій сфері. Саме тому досить часто вчені звертають увагу на сучасний правовий статус цього органу та його розвиток. Сьогодні в Україні єдиним органом державної влади, який відповідає принципам міжнародних стандартів, можна назвати саме Рахункову палату України. Прикладом цього може стати членство Рахункової палати України у міжнародній організації вищих контрольних установ та організації вищих органів фінансового контролю, основною метою яких є дослідження існуючого досвіду та надання можливості сприяти обміну інформацією між вищими контрольними установами державного рівня.

8. Нині досліджуючи стан розвитку контролю за процесом ведення фінансової звітності за виконанням бюджету, складною проблемою є питання існування неефективного діючого системного контролю. Проблема полягає у тому, що попередній, поточний та наступний контроль налічують чималу кількість невідповідностей у ході їхнього проведення. Також недоліком у цьому питанні є діяльність як органу державного фінансового контролю, так і Державної казначейської служби України щодо характеру ведення контролю. Здебільшого він реалізується у каральному та виховному прояві, але відсутнім є питання саме факту попередження правопорушень у цій сфері та їх запобігання. Таким чином, ці проблеми мають бути вирішені у зв'язку з тим, що вони впливають на ефективність ведення фінансової звітності та встановлення глибокого аналізу й оцінки процесу виконання державного бюджету. Усе це може бути реалізовано тільки завдяки цілісному процесу фінансового контролю, а також відсутності всіх недоліків та розбіжностей як у діяльності органів, які здійснюють цей контроль, так і у законодавчому регулюванні цього питання.

9. Як свідчить досвід європейських країн, пріоритетним напрямом у сфері ефективного функціонування державного фінансового контролю є розробка та використання усіх заходів, спрямованих на подолання корупції у цій сфері. Також усі методи контролю реалізуються не з метою встановлення відповідальності за вчинене правопорушення, а на основі аналізу вивчення профілактики протидії вчинення таких дій. Що стосується українського законодавства, то, на відміну від законодавства ЄС, врегулювання цього питання на державному рівні є недосконалим і тому все це потребує вивчення практики європейського досвіду та вжиття всіх заходів до приведення законодавства України до вимог євроінтеграції.

10. 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 в цьому напрямі. Основні ж стратегічні документи щодо подальшого ефективного розвитку державного фінансового контролю в Україні мають 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.

11. Законодавство України має недоліки та не відповідає європейським стандартам, до яких вона нині прагне, починаючи вже з існуючих недоліків в юридичній термінології. Нагальним питанням сьогодення є гармонізація законодавства України відповідно до європейських стандартів, де, в першу чергу, основну увагу на початковому етапі потрібно приділити саме уніфікації термінології до європейських стандартів. Тобто процес гармонізації українського законодавства з європейським має починатися саме з удосконалення юридичної термінології, у результаті чого в українському законодавстві будуть використовуватися юридичні терміни та поняття, що відповідають європейським вимогам та стандартам.

12. Сучасні недоліки та суперечливі процеси бюджетного законодавства України пояснюють політичними й економічними реформами, які здійснюються в Україні та вимагають інтенсивної законотворчості. Також ці проблеми супроводжуються не тільки зазначеними факторами – основним негативним фактором, що впливає на якість правового регулювання будь-якої сфери, є те, що правові норми переважно впроваджуються із запізненням або й взагалі фіксуються “заднім числом”. Зокрема, у законодавстві України закріплено, що основним джерелом права є закон. Це питання є дискусійним, оскільки у більшості високорозвинених країн поряд із законом легальне становище мають і такі джерела права, як судовий прецедент та звичай. Взагалі, якщо взяти загальну кількість законів у масиві нормативно-правових актів, що приймаються та діють на території України потрібно зазначити, що вони є незначними.

13. Для подальшого покращення ситуації у бюджетній сфері України необхідною умовою є внесення змін до чинного законодавства, де особливо важливим має бути розгляд таких питань та змін: 1) здійснення планування видаткової частини має реалізовуватися на основі реальних прогнозів дохідної частини бюджету, що надасть можливість зменшити ризик виникнення майбутнього дефіциту бюджету в державі; 2) бюджетний процес повинен реалізовуватися відповідно до принципів прозорості та публічності; 3) процедура складання бюджету повинна виконуватися тільки з урахуванням чіткої бюджетної стратегії; 4) необхідно переглянути та вдосконалити законодавство, що стосується питання державних зобов'язань, оскільки у більшості випадків ці зобов'язання не відповідають реальним можливостям бюджету для їх виконання.

ВИСНОВКИ

Дослідивши організаційно-правові засади ведення обліку та звітності при виконанні Державного бюджету України, проаналізувавши принципи бюджетного обліку у контексті вітчизняного законодавства та міжнародних стандартів, розглянувши питання бюджетного обліку крізь призму контрольної діяльності органів Державної казначейської служби України, можемо сформулювати такі висновки:

1. На основі аналізу норм бюджетного законодавства визначено, що бюджетний облік може бути узагальненим поняттям, яке охоплює бухгалтерський облік виконання бюджетів та бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Тобто бюджетний облік є поєднанням деяких видів бухгалтерського обліку у бюджетній сфері. Такий авторський підхід також ґрунтується на дослідженні іноземної літератури та законодавства з відповідних питань, де вживається поняття “бюджетний облік” (budgetary accounting).

2. Сьогодні бюджетний облік застосовують задля обліку: доходів і видатків загального і спеціального фонду 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); коштів резервного фонду бюджету; касового виконання бюджету (йдеться про відкриття рахунків у системі органів Державної казначейської служби України; здійснення передбачених бюджетом видатків; здійснення контрольних процедур у бюджетному процесі); виконання кошторисів бюджетних установ (особлива увага тут повинна приділятися розпорядникам бюджетних коштів).

3. Процес виконання бюджетів є не стільки предметом бюджетного обліку, скільки бюджетного контролю. У цьому контексті не потрібно плутати контрольні прояви обліку (у контексті функцій обліку) та бюджетного контролю. Визначено, що *предметом бюджетного обліку* є операції з

бюджетними коштами, *об'єктами бюджетного обліку* – доходи і видатки, бюджетні фонди, надходження і витрати бюджетів, розрахунки, бюджетні резервні кошти, матеріальні цінності і кошти бюджетних установ. При цьому власне 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.

4. Запропоновано позицію, згідно з якою бюджетну звітність потрібно 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.

До проблем, що виникають у вітчизняній практиці ведення бюджетної звітності щодо виконання бюджету в Україні, належать такі: майже всі важливі принципи у сфері бюджетної звітності реалізуються з певними порушеннями; важливого значення набуває сфера розвитку масової інформації, де здебільшого 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).

5. Вирішення існуючих проблем має відбуватися поступово, починаючи з удосконалення чинного законодавства, яке здійснює регулювання всіх відносин щодо процесу виконання Державного бюджету України, а також поліпшенням контролю у сфері виконання Державного бюджету України і місцевих бюджетів на основі взаємодії всіх органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Сучасна правозастосовна практика свідчить, що така взаємодія і співпраця є досить низькою і тому це може мати негативні наслідки для ефективного використання коштів державного бюджету, у тому числі негативно позначається на їх нецільовому використанні. Необхідно приділяти більше уваги питанню, що стосується регламентації основних прав, обов'язків та відповідальності органів, які проводять контроль у цій сфері щодо

виконання своїх кваліфікаційних обов'язків. Такі зміни можуть внести певні корективи у процесі подальшого вдосконалення ефективності реалізації та функціонування бюджетного обліку в державі.

6. У результаті переходу до ринкових умов розвитку України необхідно здійснити перехід та оновлення як теоретичних положень бухгалтерського обліку, так і практичного його застосування. Зокрема, важливого значення набуває сучасна методика обробки облікової інформації. Удосконалення методики та організації бюджетного обліку є досить актуальним і постійно перебуває в колі наукових пошуків (але більшість проблемних питань залишаються не до кінця висвітленими в наукових працях). Отже, необхідно дослідити сучасні методи бюджетного обліку, оскільки його елементи використовуються під час підготовки фінансових звітів. Зокрема, доступність фінансових звітів не буде мати позитивних результатів, якщо положення, яке є основою фінансових звітів, не буде до кінця зрозумілим його користувачам.

7. Розуміння терміна “метод бюджетного обліку” потребує розкриття його змісту з юридичного погляду також, сьогодні найбільш досліджена економічна природа методів бюджетного обліку. Запропоновано внести зміни 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. Методи бюджетного обліку розглядаються також у контексті методів облікової політики, на основі яких формуються системи облікових операцій у багатьох країнах світу, а саме: розрахунково-касовий (касовий) метод, метод нарахувань, модифікований метод нарахувань. Усі ці методи мають тісний взаємозв'язок між собою і важливе значення при здійсненні якісної процедури виконання бюджету.

8. Основним завданням модифікованого методу нарахувань є оцінка активів і зобов'язань, згідно з яким доходи визнаються у звітному періоді в разі їх наявності та можливості встановити їхній розмір з метою фінансування

видатків, а витрати відображаються під час отримання товарів (робіт, послуг). Але на певному етапі практичного застосування цього методу стало зрозумілим, що на підставі використання зазначеного методу повністю оцінити активи та зобов'язання неможливо. Натомість метод нарахування передбачає оцінку всіх зобов'язань держави, тобто не тільки активів (основних засобів, матеріальних запасів тощо), але й усіх нематеріальних активів, усіх прав, які перебувають у власності держави. Ця інформація важлива як для уряду, так і для інвесторів. За цим методом операції визнаються в момент виникнення або зміни вартості активів.

9. Запровадження в Україні програмно-цільового методу планування та використання бюджетних коштів вимагає проведення комплексної реформи у бюджетній сфері. Такі реформаційні процеси охоплюють заходи, пов'язані із підвищенням автономності розпорядників коштів, детальним визначенням та нормативним закріпленням загальних функцій розпорядників, поширенням стратегічного бюджетного планування та розробкою кінцевої мети бюджетних програм і планів заходів, досягненням такої мети, застосуванням ефективних і прозорих механізмів контролю у бюджетному процесі, встановленням та застосуванням реальних заходів відповідальності за порушення норм бюджетного законодавства.

10. Протягом останніх декількох років в Україні значну увагу приділяють дослідженню стану ефективності функціонування системи обліку та фінансової звітності. Актуальність цього питання супроводжується прагненням України до вступу у ЄС. Варто зазначити, що сьогодні часто зустрічається в Україні залучення іноземних інвестицій для розвитку економіки нашої держави, відбувається вивчення міжнародного досвіду та проблем і перспектив розвитку бухгалтерського обліку в інших високорозвинених країнах. Усі ці зміни та нововведення мають також і законодавче закріплення, а саме 18 березня 2004 р. було прийнято Закон України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу”, де особлива

роль відводиться саме ефективному функціонуванню та розвитку бухгалтерському обліку в нашій державі.

Законодавство України має недоліки та не відповідає європейським стандартам, до яких вона нині прагне, починаючи вже з наявних недоліків в юридичній термінології. Нагальним питанням сьогодення є гармонізація законодавства України з європейськими стандартами, де, в першу чергу, основну увагу на початковому етапі варто приділити саме уніфікації термінології відповідно до європейських стандартів. Тобто процес гармонізації українського законодавства з європейським повинно починатися саме з удосконалення юридичної термінології, у результаті чого в українському законодавстві будуть використовуватися юридичні терміни та поняття, що відповідають європейським вимогам та стандартам.

11. Сучасні недоліки та суперечливі процеси бюджетного законодавства України пояснюються політичними й економічними реформами, які здійснюються в Україні та вимагають інтенсивної законотворчості. Також ці проблеми супроводжуються не тільки зазначеними факторами – основним негативним фактором, що впливає на якість правового регулювання будь-якої сфери, є те, що правові норми переважно впроваджуються із запізненням або й взагалі із порушенням принципу заборони зворотної сили дії норми в часі. Зокрема, в законодавстві України закріплено, що основним джерелом права є закон. Це питання є дискусійним, оскільки у більшості високорозвинених країн поряд із законом легальне становище мають і такі джерела права, як судовий прецедент та звичай. Взагалі, якщо взяти загальну кількість законів у масиві нормативно-правових актів, що приймаються та діють на території України, то можна зазначити, що вони є незначними.

Для подальшого покращення ситуації у бюджетній сфері України необхідною умовою є внесення змін до чинного законодавства, де особливо важливим є розгляд таких питань та змін: 1) здійснення планування видаткової частини повинен реалізовуватися на основі реальних прогнозів дохідної частини бюджету, що надасть можливість зменшити ризик виникнення

майбутнього дефіциту бюджету в державі; 2) бюджетний процес повинен реалізовуватися у відповідності до принципів прозорості та публічності; 3) процедура складання бюджету повинна виконуватися лише з урахуванням чіткої бюджетної стратегії; 4) необхідно переглянути та вдосконалити законодавство, що стосується питання державних зобов'язань, оскільки у більшості випадків ці зобов'язання не відповідають реальним можливостям бюджету для їхнього виконання.

Як свідчить практика, досить проблемним і невирішеним є питання дотримання міжнародних стандартів та приведення діючої системи ведення обліку та звітності у відповідність до міжнародних стандартів. Необхідно прискорити перехід українського обліку і звітності на міжнародні стандарти, що є важливим для нашої держави та становить основу для майбутнього розвитку міжнародних зв'язків, що також полегшить входження України до європейської спільноти.

12. Для покращення діючої нестабільної ситуації в Україні щодо процедури виконання державного бюджету, у тому числі й ведення обліку та звітності щодо виконання бюджету, значну роль необхідно відводити дослідженню позитивного досвіду зарубіжних країн.

Якщо проаналізувати сучасні наукові погляди щодо міжнародного функціонування та розвитку бюджетного права та законодавства, то у більшості наукових джерел це питання розглядається у вигляді порівняння тих чи інших актів. Тобто на практиці рідко зустрічається проведення якісного аналізу міжнародного досвіду у сфері бюджетного регулювання, а ще рідше відбувається практика якісного його вивчення та застосування.

13. Застосування та практична реалізація принципів, на яких ґрунтується бюджетний облік, дають змогу отримати інформацію про фінансовий стан бюджетної установи, результати діяльності та рух коштів такої установи.

Особливу увагу при дослідженні принципів бюджетного обліку та фінансової звітності щодо виконання державного бюджету варто відводити не тільки основоположним принципам, на яких базується організація усієї

бюджетної системи держави, а й виокремленням деяких з них, що мають певні особливості та труднощі у практичному застосуванні. У ст. 7 БК України йдеться про принципи, на яких ґрунтується бюджетна система – тобто не йдеться про засади законодавства чи регулювання бюджетних відносин. 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.

14. Облік виконання бюджетів ґрунтується на таких принципах: 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” від 16 липня 1999 р., бухгалтерський облік та фінансова звітність, зокрема у процесі виконання бюджетів, базуються 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; безперервність діяльності.

Бюджетний облік, крім принципів бухгалтерського обліку, ґрунтується ще й на властивих йому прикладних принципах: державна прерогатива; централізованість; ієрархічність; однаковість; комплексність.

15. Серед міжнародних документів, які стосуються розглянутого питання, особливої уваги заслуговують такі: 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. Зазначимо, що вказаний документ не є частиною Міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку; коли виникають розбіжності між Концептуальною основою та окремими Міжнародними стандартами, то перевага надається останнім. При цьому все одно зважають на положення Концептуальної основи, завдяки чому вже значно рідше виникають спірні питання. Інтерпретації цих документів регулярно переглядаються і доповнюються.

16. Нині основними недоліками у функціонуванні Державної казначейської служби України є такі: 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 методів також дещо ускладнює процес здійсненні бюджетного обліку; особливо гостро ця проблема проявляється у тому, що в державних цільових фондах відбувається подвійна методика здійснення бюджетного обліку; 3) у даний час фінансова звітність реалізується у два етапи, тобто звітність Державної казначейської служби України відбувається 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 достовірності інформації про фактичний стан виконання бюджетів. Тому нормативні акти, які стосуються питань функціонування Державної казначейської служби України,

не відповідають встановленим стандартам здійснення облікових операцій і складання фінансової звітності.

17. Казначейська система виконання бюджетів в Україні перебуває на стадії становлення, а завдання та функції Державної казначейської служби України певною мірою трансформуються (зважаючи на зміни в економічній, фінансовій сфері). Відсутність ефективних механізмів управління фінансовими ресурсами у процесі поточного касового виконання державного бюджету призводить до необхідності здійснення нераціональних запозичень для покриття касових розривів, що виникають, а також втрат від невикористання тимчасово вільних державних фінансових ресурсів. Тобто йдеться як про реальні збитки, так і про потенційну вигоду у процесі виконання державного бюджету.

18. Для прийняття більш правильних та ефективних рішень з економічних питань у бюджетній сфері особливе значення відведено оперативній та надійній інформації щодо фактичних результатів бюджетних операцій, які повинні найбільш точно відображати існуюче становище за процесом виконання державного та місцевого бюджетів. Зазначена інформація фіксується у відповідних формах фінансової та бюджетної звітності органів казначейства та бюджетних установ, а її особливість полягає у тому, що вона повинна враховувати як національні особливості держави, так і розроблятися відповідно до міжнародних стандартів.

19. Питання контролю відрізняються особливою актуальністю, що характеризується прогалинами в законодавстві щодо регулювання контрольних повноважень відповідних органів, а його розбіжності супроводжуються недоліками в діяльності контролюючих органів, а іноді й прямими зловживаннями з боку посадових осіб цих структур. Саме завдяки функції контролю є можливість отримати інформацію про надходження доходів і податків, витрати, стан і рух коштів, матеріальних цінностей у бюджетних установах. Що стосується бюджетного обліку, то через функцію контролю він забезпечує проведення заходів, спрямованих на повне і своєчасне надходження

доходів у бюджет та фінансування заходів, установ і організацій у межах асигнувань, передбачених бюджетом, та відповідно до виконання виробничих і фінансових планів.

Для покращення процесу ведення обліку та складання звітності, на нашу думку, необхідно здійснити певні нововведення у бюджетному контролі, зокрема такі: 1) закріпити в нормативно-правових актах бюджетного законодавства положення про те, що результати виконання бюджету повинні бути якісними та виконаними у встановлені терміни; порушення результативності є підставою для притягнення відповідальних осіб до відповідальності. Усе це можна реалізувати завдяки внесенням змін до законодавства щодо бухгалтерського обліку у процесі виконання бюджету; 2) забезпечити створення оновленого плану рахунків із застосуванням новітніх інформаційних систем; 3) відкоригувати у процесі контролю за справами бюджетних коштів, адже сучасний стан застосування касового виконання бюджету є недостатньо ефективним і призводить до виникнення касових розривів.

Важливе значення щодо правильного ведення виконання бюджету та на основі цього складання фінансової звітності має процес контролю у цій сфері. Складовою контролю будь-якої держави є фінансовий контроль, основною метою якого є забезпечення своєчасності та точності фінансового планування, використання коштів державного бюджету за їх цільовим призначенням, а також наповнення дохідної частини бюджету.

Фінансовий контроль є видом загальнодержавного контролю, що водночас може бути представлений як функція управління та його стадія, елемент управління, а також засобом забезпечення законності та доцільності при мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання грошових коштів.

20. Вагоме місце у системі органів, які здійснюють контроль за процесом виконання бюджету та складання звітності, відводиться Рахунковій палаті, яка також є спеціалізованим органом державної влади у цій сфері. Саме тому

досить часто вчені звертають увагу на сучасний правовий статус органу та його розвиток.

Сьогодні в Україні єдиним органом державної влади, який відповідає принципам міжнародних стандартів, можна назвати Рахункову палату України. Прикладом цього може стати членство Рахункової палати України у міжнародній організації вищих контрольних установ та організації вищих органів фінансового контролю, основною метою яких є дослідження наявного досвіду та надання можливості сприяти обміну інформацією між вищими контрольними установами державного рівня.

Нині досліджуючи стан розвитку контролю за процесом ведення фінансової звітності за виконанням бюджету, складною проблемою є питання існування неефективного діючого системного контролю. Проблема полягає у тому, що попередній, поточний та наступний контроль налічують чималу кількість невідповідностей у ході їхнього проведення. Ці проблеми повинні бути вирішені у зв'язку з тим, що вони впливають на ефективність ведення фінансової звітності та встановлення глибокого аналізу й оцінки процесу виконання державного бюджету. Усе це може бути реалізовано тільки завдяки цілісному процесу фінансового контролю, а також відсутності всіх недоліків та розбіжностей як у діяльності органів, які здійснюють відповідний контроль, так і у законодавчому регулюванні цього питання.

21. Для покращення становища діючої фінансової системи та звітності в Україні потрібно здійснити реформування такого державного органу, як Міністерство фінансів України, де основну увагу варто приділити питанню підвищення рівня статусу цього органу державної влади, а також наділити його правом здійснювати прогнозування макроекономічних показників. Ці зміни нададуть можливість покращити саму процедуру розробки проекту державного бюджету у нашій державі.

22. Як свідчить досвід європейських країн, пріоритетним напрямом у сфері ефективного функціонування державного фінансового контролю є розробка та використання усіх заходів, спрямованих на подолання корупції у

цій сфері. Також усі методи контролю реалізуються не з метою встановлення відповідальності за вчинене правопорушення, а на основі аналізу вивчення профілактики протидії вчинення цих дій. Що стосується українського законодавства, то, на відміну від законодавства ЄС, врегулювання цього питання на державному рівні та практична реалізація законодавчих положень є досить слабкими і тому все це потребує вивчення практики європейського досвіду та вжиття всіх заходів щодо вдосконалення законодавства України відповідно до вимог євроінтеграції.

23. 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 в цьому напрямі. Основні ж стратегічні документи щодо подальшого ефективного розвитку державного фінансового контролю в Україні мають 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.

24. Для вирішення проблемних питань у бюджетному процесі на місцевому рівні необхідно здійснити досконале його реформування, а також усунути такі негативні фактори, як низький рівень залучення населення щодо ведення бюджетного процесу місцевого рівня, що не надає повної достатньої інформації громадянам стосовно майбутніх напрямів витрачання бюджетних коштів і тим самим зменшує довіру громадян до державної влади; у зв'язку із кризовими явищами, що мають місце в Україні, під час планування і ведення бюджетного процесу у більшості випадків малоефективним є довгострокове прогнозування (хоча у зарубіжній практиці воно є доволі ефективним), що також знижує ймовірність правильного розподілення та витрачання коштів державного бюджету; місцеві органи влади у своєму розпорядженні мають недостатню кількість фінансових ресурсів, що унеможлиблює покращити

якість ведення бюджетного процесу в певному регіоні, а в деяких випадках відбувається невідповідне врахування об'єктивних факторів місцевими органами влади щодо розвитку регіону та використання державних коштів не за призначенням (як наслідок, зростає дотаційність регіонів, збільшуються обсяги міжбюджетних трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акперов И. Г. Казначейская система исполнения бюджета в Российской Федерации: учеб. пособ. / И. Г. Акперов, И. А. Коноплева, С.П. Головач. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
2. Акт проголошення незалежності України : Постанова Верхової Ради України : від 24 серпня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 38. – Ст. 502.
3. Алексеев С. С. Теория права / С. С. Алексеев. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 320 с.
4. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – К.: Наук. думка, 2004. – 304 с.
5. Артус М. М. Бюджетна система України: навч. посібник / М. М. Артус, Н. М. Хижа. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 220 с.
6. Артюхин Р. Е. Правовое регулирование отчетной стадии бюджетного процесса: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: 12.00.14. / Р. Е. Артюхин. – М., 2008. – 25 с.
7. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
8. Бабаев А. Ю. Теория бухгалтерского учета: учебник / А. Ю. Бабаев. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 391 с.
9. Білінська Н. Є. Особливості застосування основних принципів бухгалтерського обліку в системі позабалансових рахунків / Н. Є. Білінська // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2012. – № 739. – С. 66–71.
10. Білінська Н. Є. Принципи бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами [Електронний ресурс] / Н. Є. Білінська. – С. 186–188. – Режим доступу <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/15795/1/83-Bilynska-186-188.pdf>.

11. Булгакова С. О. Казначейство зарубіжних країн: навч. посібник / С.О. Булгакова. – К.: КНТЕУ, 2000. – 82 с.
12. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець, С. Л. Береза, І. В. Жиглей, Н. М. Малюга та ін.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 448 с.
13. Бухгалтерський облік виконання бюджетів / Л. О. Желюк, Ю. М. Іванечко, М. Р. Лучко. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 306 с.
14. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко, Л. Лучечко. – Львів: Аверс, 2002. – 316 с.
15. Бюджетний кодекс України: від 8 липня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
16. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К.: Знання, 2006. – 293 с.
17. Бюджетний менеджмент: підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; за заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
18. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / В. І. Лемішовський, Л. Я. Сеньків, В. С. Мохняк, Н. М. Восько, Р.Л. Хом'як та ін.; за ред. В. І. Лемішовського. – 3-є вид., доп. і перероб. – Львів : Інтеллект – Захід, 2008. – 1120 с.
19. Бюджетное право: учебное пособие / под. ред. М. В. Карасевой. – М.: Эксмо, 2010. – 320 с.
20. Вашуріна Е. Найпоширеніші порушення бюджетного законодавства при складанні та поданні звітності / Е. Вашуріна // Казна України. – 2012. – № 1(16). – С. 17–20.
21. Ведення бухгалтерського обліку у системі Державного казначейства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/92802;jsessionid=18C2F82969456E8C3E9C62B53425E106>.

22. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 9 місяців 2015 року / Рахункова палата України. – К.: Рахункова палата, 2015. – 43 с.

23. Височан О. Принцип автономності в обліку: межі застосування [Електронний ресурс] / О. Височан // Інноваційні технології та інтенсифікація розвитку національного виробництва: матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 16–17 жовтня 2014 р.) / Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 191–193. – Режим доступу: http://econf.at.ua/publ/konferencija_2014_10_16_17/sekcija_5_ekonomichni_nauk_i/princip_avtonomnosti_v_obliku_mezhi_zastosuvannja/8-1-0-74.

24. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник / Л. К. Воронова. – К.: Прецедент, Моя книга, 2006. – 448 с.

25. Гетьманець О. П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади: [монографія] / О. П. Гетьманець. – Х.: Екограф, 2008. – 308 с.

26. Годин А. М. Бюджет и бюджетная система Российской Федерации: учеб. пособ. / А. М. Годин, И. В. Подпорина. – М. : Изд.-торговая корпорация “Дашков и Ко”, 2002. – 340 с.

27. Господарський кодекс України: від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144.

28. Грачёва Е. Ю. Финансовый контроль: учебное пособие / Е.Ю. Грачёва, Г. П. Толстопятенко, Е. А. Рыжкова. – М.: Камерон, 2004. – 272 с.

29. Гриценко О. І. Сутність і призначення Рахункової палати: проблемні питання / О. І. Гриценко // Право України. – 2004. – № 10. – С. 106–110.

30. Даніл'ян В. О. Інформаційне суспільство та перспективи його розвитку в Україні (соціально-філософський аналіз). Монографія / В. О. Даніл'ян. – Харків: Право, 2008. – 184 с.

31. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібник / Р. Т. Джога. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.

32. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
33. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду / Г. В. Дмитренко // Економіка та держава: міжнар. наук.-практ. журн. – 2009. – № 7. – С. 76–79.
34. Енгибарян Р. В. Теория государства и права: учеб. пособие / Р.В. Енгибарян, Ю. К. Краснов. – 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Норма, 2010. – 478 с.
35. 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.
36. Єфіменко Л. Л. Зміст, завдання та функції здійснення бюджетного обліку в державі / Л. Л. Єфіменко // Фінансове право. – 2014. – № 2 (28). – С. 31–33.
37. 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.
38. 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.
39. 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.
40. 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”).

41. 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.

42. 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

43. Желюк Л. О. Бухгалтерський облік виконання бюджетів / Л. О. Желюк, Ю. М. Іванечко, М. Р. Лучко. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 306 с.

44. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. [Електронний ресурс] / І. В. Жолнер. – К.: НУХТ, 2012. – 335 с. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/19530316/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/kontseptualna_osnova_pershe_zastosuvannya_msfz.

45. Звіт Рахункової палати за 2015 рік [Електронний ресурс]. – К.: Рахункова палата, 2016. – 332 с. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748714/Zvit_RP_2015.pdf.

46. Зюнькін А. Г. Фінансове право: підручник / А. Г. Зюнькін. – 4-те вид. – К.: ДП «Видавничий дім “Персонал”», 2008. – 568 с.

47. Івашова Л. М. Досвід державного фінансового контролю в країнах ЄС та напрями його імплементації до України / Л. М. Івашова, М.Ф. Івашов // Вісник АМСУ. – 2014. – № 2 (11). – С. 12–23. – (Серія “Державне управління”).

48. Ільницька Ю. М. Щодо визначення сутнісних ознак суб’єкта владних повноважень [Електронний ресурс] / Ю. М. Ільницька // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 327–330. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11ijmcpv.pdf>.

49. Казначейська система: підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич. – 2-ге вид., змін. і доп. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 818 с.
50. Казначейська справа: навч. посіб. / Л. М. Попова, С. М. Попова, В. І. Успаленко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 142 с.
51. Карлін М. І. Фінанси країн Європейського Союзу: підручник / М. І. Карлін. – К.: Знання, 2011. – 639 с.
52. Карпова Т. П. Основы управленческого учета / Т. П. Карпова. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2004. – 351 с.
53. Касьяненко Л. М. Фінансово-правовий процес: [монографія] / Л. М. Касьяненко. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
54. Кизилов А. Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации / А. Н. Кизилов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 47 (197). – С. 47–54.
55. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30–33.
56. Кладницька Т. А. Основні напрями реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері // Т. А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 156–159.
57. Коваль М. І. Організація виконання бюджету / М. І. Коваль, О. М. Назаренко, О. М. Коваль. – К.: ДП-Видавничий дім “Персонал”, 2012. – 312 с.
58. Колесников С. И. О понятии “принципы бухгалтерского учета” [Електронний ресурс] / С. И. Колесников // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – Выпуск № 1. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/o-ponyatii-printsipy-buhgalterskogo-ucheta>.

59. Колесников С. И. К вопросу о принципах бюджетного учета / С. И. Колесников // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – № 1. – С. 89–93.
60. Комаров С. А. Общая теория государства и права: учебник / С. А. Комаров. – 4-е изд., перераб. и дополн. – М.: Юрайт, 1998. – 408 с.
61. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 832 с.
62. Концепція розвитку інформаційних технологій Державної казначейської служби України на 2015–2017 роки (створення електронного казначейства “e-treasury”) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://desn.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=13046%3A-----2015-2017-----le-treasury&catid=481%3A2015-08-06-11-54-00&Itemid=3172&lang=ua.
63. Кормич Б. А. Інформаційне право: Підручник для студ. вузів / Б. А. Кормич. – Харків “БУРУН і К”, 2011. – 334 с.
64. Кузьмина А. В. Правовые основы исполнения бюджета в Российской Федерации: дисс. канд. юрид. наук: 12.00.14 / Кузьмина А. В. – М., 2004. – 210 с.
65. Левицька С. О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–38.
66. Лиско Н. А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] / Н. А. Лиско // Ефективна економіка. – 2014. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1647>.
67. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України / Л. Литвиненко // Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2008. – № 1. – С. 89–98.
68. Литвиненко О. В. Європейський проект та Україна / О. В. Литвиненко. – К.: НІСД, 2012. – 64 с.

69. Лімська декларація керівних принципів контролю : від 1 січня 1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

70. Лопушинський І. П. Бюджетний процес в Україні / І. П. Лопушинський, Ю. С. Гаврилюк, Я. М. Козюк. – Херсон: Грінь Д. С., 2011. – 364 с.

71. Мазурик К. З. Юридична природа закону як джерела права / К. З. Мазурик // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2012. – № 7. – С. 103–109.

72. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 “Облік і аудит” / В. Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с.

73. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: [навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів] / Н. М. Малюга; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП Рута, 2002. – 384 с.

74. Матеріали з офіційного веб-сайту Верховної Ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

75. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] / В. М. Метелиця. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.

76. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн / Л. О. Миргородська. – 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

77. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин: монографія / О. А. Музика-Стефанчук. – Хмельницький: ХУУП, 2011. – 384 с.

78. Музика-Стефанчук О. А. Сучасні проблеми тлумачення норм фінансового права України [Текст]: монографія / О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Мазниця. – Кам'янець-Подільський: Друкарня “Рута”, 2014. – 231 с.

79. Муравський В. В. Організаційні аспекти делегування обліково-контрольних повноважень з використанням інформаційно-комунікаційних технологій / В. В. Муравський // Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 128–132.

80. Назар Ю. С. Фінансове право / Ю. С. Назар, Н. І. Романів. – Львів: ЛьвДУВС, 2012. – 244 с.

81. Назаркин И. Ж. Правовое регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации: автореф. дисс. канд. юрид. наук: 12.00.14 / И. Ж. Назаркин. – М., 2010. – 25 с.

82. Нечай А. А. Реформування бюджетної сфери в Україні: можливості та перспективи / А. А. Нечай // Право України. – 2010. – № 7. – С. 130–135.

83. Новиков О. В. Правовые основы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в российской национальной системе бухгалтерского учета: автореф. дисс. канд. юрид. наук: 12.00.04 / О. В. Новиков. – М., 2016. – 31 с.

84. Облік в бюджетних установах: навчальн. посіб. / О.А. Заїнчковський, Т. М. Сторожук, О. О. Бідюк, Т. С. Іванова та ін.; за заг. ред. О. А. Заїнчковського, Т. М. Сторожук. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 535 с.

85. Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) / В. М. Опарін. – 2-ге вид. – К.: КНЕУ, 2002. – 240 с.

86. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): монографія / В. М. Опарін. – К.: КНЕУ, 2005. – 239 с.

87. Орлюк О. П. Фінансове право: навч. посіб. / О. П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

88. Офіційний сайт Міністерства фінансів Німеччини (Federal Ministry of Finance of Germany) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Home/home.html>.

89. Офіційний сайт Міністерства з економіки, фінансів та промисловості Франції (Ministry of Economics, Finance and Industry of France). [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: Ministry of Economics, Finance and Industry of France <http://www.finances.gouv.fr>.

90. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України: навчальн. посіб. / Ю. В. Пасічник. – К.: Знання-Прес, 2006. – 607 с.

91. Пискотин М. И. Советское бюджетное право: основные проблемы / М. И. Пискотин. – М.: Юрид. лит., 1971. – 345 с.

92. Податкове право: учебное пособие / Г. В. Бех [та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

93. Поленова С. Н. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности в России [Электронный ресурс] / С. Н. Поленова // Бухгалтер и закон. – 2008. – № 5. – С. 12–20. – Режим доступу: <http://elibrary.ru/item.asp?id=9952469>.

94. Поливана Т. М. Розвиток фінансових систем України та європейських країн в умовах глобалізації / Т. М. Поливана // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2010. – Випуск 25. – С. 233- 240.

95. Потеряйло І. Середньострокове планування в бюджетному процесі України / І. Потеряйло // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С. 38–46.

96. Правові проблеми місцевих фінансів України : теоретико-прикладне дослідження: монографія / О. А. Музика-Стефанчук, Е. С. Дмитренко, С. О. Ніщимна та ін.; за заг. ред. О. А. Музики-Стефанчук. – Кам'янець-Подільський: Рута, 2016. – 386 с.

97. Правовые основы бухгалтерского учета / Е. И. Арефкина, Л. Л. Арзуманова, О. В. Болтинова [и др.]; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Е. И. Арефкина. – М.: Проспект, 2013. – 312 с.

98. Правовые основы системы правового регулирования бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации: учеб. пособие / под ред. Е. М. Ашмариной. – М.: КноРус, 2011. – 240 с.

99. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України : від 16 липня 1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

100. Про проведення інвентаризації підприємствами на тимчасово окупованій території України та в зоні проведення антитерористичної операції, відображення в бухгалтерському обліку операцій з передплати періодичних видань, терміни проведення передоплати при закупівлі за бюджетні кошти : лист Міністерства фінансів України: від 3 червня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: № 31-11420-08-10/18126 // <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8201/471572/>.

101. Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів: наказ Міністерства фінансів України: від 26 серпня 2014 р. № 836 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 79. – Ст. 2264. – Стор. 49.

102. Про економічну самостійність Української РСР : Закон України: від 3 серпня 1990 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1990. – № 34. – Ст. 499.

103. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України: від 7 лютого 2013 р. № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – Ст. 665. – Стор. 97.

104. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”: наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 34. – Ст. 1474. – Стор. 212.

105. Про затвердження Положення про єдиний казначейський рахунок: наказ Державного казначейства України: від 26 червня 2002 р. № 122 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 30. – Ст. 1433. – Стор. 95.

106. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України : від 21 жовтня 2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 90. – Ст. 3331. – Стор. 147.

107. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу: наказ Міністерства фінансів України: від 23 серпня 2012 р. № 939 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 86. – Ст. 3512. – Стор. 227.

108. Про затвердження Порядку використання коштів з резервного фонду бюджету: постанова Кабінету Міністрів України: від 29 березня 2002 р. № 415 // Офіційний вісник. – 2002. – № 14. – Ст. 734. – Стор. 124.

109. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: наказ Міністерства фінансів України: від 24 грудня 2013 р. № 1407 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 8. – Ст. 307. – Стор. 261.

110. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України: від 28 лютого 2000 р. № 419 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 9. – Ст. 344. – Стор. 21.

111. Про затвердження Порядку розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках: постанова Кабінету Міністрів України: від 12 січня 2011 р. № 6 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 103. – Стор. 39.

112. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України: від 24 січня 2012 р. № 44 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 14. – Ст. 519. – Стор. 25.

113. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України : від 28 лютого 2002 р. № 228 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 9. – Ст. 414. – Стор. 101.

114. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: постанова Кабінету

Міністрів України: від 16.01.2007 № 34. // Офіційний вісник України. – 2007. – № 4. – Ст. 152. – Стор. 29.

115. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України : від 21 травня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

116. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі: розпорядження Кабінету Міністрів України: від 14 вересня 2002 р. № 538-р // Офіційний вісник України. – 2002. – № 38. – Ст. 1793. – Стор. 241.

117. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

118. Пятов М. Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практич. руководство / М. Л. Пятов. – М.: Эксмо, 2006. – 224 с.

119. Рудешко В. В. Зарубіжний досвід ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету / В. В. Рудешко // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 4. – С. 146–149.

120. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07 / Савченко Л. А. – Ірпінь, 2002. – 454 с.

121. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Д. Сафонова. – К.: КНЕУ, 2001. – 186 с.

122. Свірко С. В. Бухгалтерський облік виконання кошторису: сутність та призначення, місце і роль, функції та завдання // Формування ринкової економіки в Україні. – К.: КНЕУ, 2007. – Вип. 17. – С. 327–340.

123. Свірко С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: навч.-метод. посіб. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2000. – 188 с.

124. Свірко С. В. Облік виконання бюджету: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. (для студентів магістерської програми “Облік і аудит”) / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2004. – 290 с.

125. Свірко С. В. Оновлені організаційні позиції бухгалтерського обліку в бюджетних установах України / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Вип. 1. – С. 282–299.

126. Свірко С. В. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 2. – С. 223–241.

127. Семенченко С. А. Правове регулювання виконання місцевих бюджетів за доходами: дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Семенченко С. А. – Ірпінь, 2014. – 200 с.

128. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами: монографія / Т. Б. Кублікова, Е. І. Курганська. – Одеса: ОНЕУ, 2015. – 323 с.

129. Сльозко Т. М. Організація обліку: навч. посіб. / Т. М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

130. Соколов Я. В. История бухгалтерського учета: [Текст] / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

131. Солонінко К. С. Міжнародна економіка / К. С. Солонінко. – К.: Кондор, 2008. – 380 с.

132. Стоян В. І. Еволюція касового виконання бюджету в Україні / В. І. Стоян // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2012. – № 1. – С. 23–27.

133. Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні, Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 р. № 386-р // Офіційний вісник України. – 2013. – № 44. – Стор. 79. – Ст. 1581.

134. Теленик С. С. Правове регулювання казначейського виконання місцевих бюджетів в Україні (проблеми теорії та практики): дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Теленик С. С. – К., 2013. – 210 с.

135. Теория бухгалтерского учета: учебник / под ред. Ю. А. Бабаева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2012. – 240 с.

136. Теория государства и права: учебник / Н. Г. Александров, И. Г. Калинычев, А. В. Мицкевич, А. Л. Недавний и др.; отв. ред.: Н. Г. Александров. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Юрид. лит., 1974. – 664 с.

137. Ткаченко А. А. Права людини в інформаційному просторі України / А. А. Ткаченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mai.icrb.donntu.edu.ua/2008/fvtiAkachcnko/library/4.h>.

138. Токарев Н. И. Развитие бюджетного учета в Российской Федерации: дисс. канд. экон. наук: 08.00.12 / Токарев И. Н. – М., 2007. – 181 с.

139. Управління державний бюджетом України: підручник / колектив авторів; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К.: Зовнішня торгівля, 2010. – 816 с.

140. Федорченко А. А. Принципы правовой системы России (теоретический аспект): дис. канд. юрид. наук: 12.00.01 / Федорченко А. А. – М., 2003. – 176 с.

141. Финансовый учет: учебник / под ред. В. Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784 с.

142. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями / В. Федосова, В. Опарін, С. Львовчкін. – К: КНЕУ, 2002 р. – 387 с.

143. Фінанси (теоретичні основи): підручник / М. В. Грідчіна, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін.; під кер-вом і за наук. ред. М. В. Грідчіної, В.Б. Захожая. – 2-ге вид., випр. і допов. – К.: МАУП, 2004. – 312 с.

144. Фінансове право України: заг. частина / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2004. – 320 с.

145. Фінансове право України: навч. посіб. / за заг. ред. Л.К. Воронової. – К.: Правова єдність, 2009. – 395 с.

146. Фролов С. М. Бюджетний менеджмент прикордонних територій (теорія і практика): навч. посіб. / С. М. Фролов, І. Д. Скляр. – Суми: Мрія-1, 2012. – 331 с.

147. Харенко М. В. Правові основи виконання Державного бюджету України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 / М. В. Харенко. – К., 2001. – 16 с.

148. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

149. Чала Н. Д. Бюджетна система / Н. Д. Чала, Л. В. Лазоренко. – К.: Знання, 2010. – 223 с.

150. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні: поняття, класифікація та особливості структури: монографія / В. Д. Чернадчук. – Суми : Універсальна книга, 2011. – 172 с.

151. Чернадчук, В. Д. Виконання бюджету як сфера розвитку бюджетних правовідносин / В. Д. Чернадчук // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2009. – № 1. – С. 40–46.

152. Чернадчук О. В. Бюджетне законодавство України: стан та напрями вдосконалення: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Чернадчук. – Запоріжжя, 2014. – 20 с.

153. Чернадчук О. В. До питання визначення поняття “бюджетне законодавство” / О. В. Чернадчук // Держава і право. – 2011. – Вип. 52. – С 364–369.

154. Чечулина О. Застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності на практиці [Електронний ресурс] / О. Чечулина. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Zastosuvannya-principiv-buxgalterskogo-obliku-ta-finansovoi-zvitnosti-na-praktici>.

155. Шебанов А.Ф. Система отраслей законодательства: основания построения / А.Ф. Шебанов // Правоведение. – 1976. – № 4. – С. 15–25.

156. Шемшученко Ю. С. Теоретичні проблеми гармонізації законодавства України з європейським правом / Ю. С. Шемшученко // Вісник Академії правових наук. – 2004. – № 3 (38). – С. 108–109.

157. Шкарупа В. К. Фінансове право України: навч. посіб. / В. К. Шкарупа та ін. – К.: Істина, 2007. – 256 с.

158. Шустіков А. А. Фінансова статистика: навч. посіб. / А. А. Шустіков. – К.: КНЕУ, 2002. – 290 с.

159. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ.; под ред. и с предис. А. М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

160. Юридическая энциклопедия [Текст] / Л. В. Тихомирова, М. Ю. Тихомиров; под ред. М. Ю. Тихомирова. – 5-е изд., доп. и перераб. – М.: Изд-во Тихомирова М. Ю., 2007. – 972 с.

161. Юридична енциклопедія : в 6 т. / гол. ред. Ю. С. Шемшученко. – К.: Вид-во “Укр. Енциклопедія”, 1998–2001. – Т. 3. – 801 с.

162. Юридична енциклопедія : в 6 т. / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка. – К., 1999. – Т. 2: Д – Й. – 744 с.

163. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич. – 2-ге вид., змін. й доп – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 818 с.

164. Юрій С. І. Фінанси: підручник / С. І. Юрій, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – 611 с.

165. Ющенко І. М. Бюджетне законодавство України: сучасний стан та перспективи розвитку / І. М. Ющенко // Держава і право. – 2011. – Вип. 51. – С. 441–446.

166. Якимчук Н. Я. Провадження у справах про бюджетні правопорушення як інститут бюджетного права / Н. Я. Якимчук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2009. – № 4. – С. 71–77.

167. Яцишин Н. Проблемні аспекти побудови балансу підприємства / Н. Яцишин // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 3 (32). – С. 149–160.

168. Cambridge Dictionary [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dictionary.cambridge.org/ru/%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%8C/%D0%B0%D0%BD%D0%B3%D0%BB%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9/budgetary-accounting>.

169. Federal Ministry of Finance of Germany [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Topics/Fiscal_policy/Budget_rule/budget_rule.html.

170. Longman Business English Dictionary Source. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lexicon.ft.com/Term?term=budgetary-accounting>.