

УДК 336

DOI: 10.15587/2313-8416.2016.60832

КЛАСИФІКАЦІЯ НАДХОДЖЕНЬ І ВИТРАТ В ПРОЦЕСІ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

© Н. І. Сушко

В статті досліджуються класифікації надходжень і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, гармонізованих із міжнародними, та плану рахунків. Розкрито особливості у групуванні надходжень і витрат за бюджетним законодавством та національними стандартами із бухгалтерського обліку. Запропоновані підходи щодо групування інформації в процесі казначейського обслуговування. Визначені напрями удосконалення нормативно правового забезпечення

Ключові слова: державний бюджет, класифікація, надходження, витрати, казначейське обслуговування

The article examines the classifications of revenues and expenses during the treasury services of the state budget in the conditions of introduction of national accounting standards harmonized with international and chart of accounts. The features of grouping revenues and expenses for the budget legislation and national standards of accounting are revealed. Approaches to grouping information in the treasury services are proposed. The ways of improvement of the legal support are determined

Keywords: state budget, classification, revenues, expenses, treasury services

1. Вступ

В процесі виконання державного бюджету генеруються дані про операції, лівову частину із яких становлять дані за доходами і витратами. В Україні генерування інформації відбувається в процесі казначейського обслуговування державного бюджету. Процес казначейського обслуговування державного бюджету тісно взаємопов'язаний з процесом управління грошовими потоками, оскільки ефективне виконання бюджету вимагає постійної наявності грошових коштів для забезпечення здійснення всіх платежів. Відповідно інформація має узагальнюватися і подаватися таким чином, щоб забезпечити потреби різних рівнів управління.

Обмеженість бюджетного ресурсу, у свою чергу, спричиняє необхідність одержання повної і достовірної інформації про державні фінанси не тільки для учасників бюджетного процесу, але і для широкого кола зовнішніх користувачів. Будь-яка економічна подія внаслідок бюджетної політики має чітко і точно відобразитися в обліку і надавати інформацію про ефективність витрачання бюджетних коштів та ресурсів.

Важливою інформаційною основою прийняття рішень в сфері реалізації заходів економічної політики країни відіграє система бухгалтерського обліку та звітності. Потреби управління у відповідній інформації знайшли свою реалізацію через відповідні форми звітності.

За міжнародною практикою користувачами фінансових звітів загального призначення виступають платники податків, представники законодавчої влади, кредиторів, постачальників, засоби масової інформації та інші.

Загальновідомо, що коли розподіл бюджету відбувається лише на основі функціональної та економічної класифікації видатків, то бюджет має вигляд форм, заповнених даними щодо основних кате-

горій видатків, але не містить жодної інформації про мету їх здійснення та потенційний ефект. Тобто така методологія не встановлює чіткого зв'язку між ресурсами, які були витрачені, та результатами, які отримала громадськість. Такий розподіл не дозволяє ні законодавчій, ні виконавчій ні судовій гілці влади визначити ефективність та результативність використаних бюджетних коштів.

В цьому випадку головною метою направлених бюджетних коштів стає утримання тієї мережі установ, що історично склалася. При цьому питання про кількість і якість наданих послуг залишається поза увагою. І як наслідок, під час бюджетної кризи відбувається пропорційне скорочення фінансування всіх установ та організацій.

Враховуючи зазначене, дуже актуальним є досягнення конкретного, як правило довгострокового, результату, який максимально відповідає потребам суспільства. Отже, фінансові результати необхідно буде оцінити в контексті результатів надання послуг. Це стає можливим при застосуванні методу бюджетування, орієнтованого на соціально значущий результат, який в Україні називають програмно-цільовим методом або скорочено – ПЦМ.

Зарубіжний досвід бюджетного планування, орієнтованого на результат, вказує на такі основні його характеристики:

– по-перше – децентралізація повноважень і відповідальності за прийняття оперативних рішень. Ідея запровадження бюджетного планування, орієнтованого на результат, полягає у зниженні рівня контролю над витратами та підвищенні відповідальності за результат або наслідки діяльності. Індивідуальні платежі здійснюються не за бюджетом, а конкретним рішенням керівника бюджетної установи;

– по-друге – зміна класифікації бюджету на етапі формування бюджету. Бюджет класифікують за функціональним і організаційним поділом, а не ви-

тратні категорії. Тож запровадження такого методу планування бюджету передбачає зміну бюджетної класифікації.

Отже, реформування системи управління державними фінансами засвідчує тісний зв'язок заходів, спрямованих на досягнення ефективного використання бюджетних коштів, з удосконаленням методів управління, методологічного та методичного забезпечення фінансового контролю та бухгалтерського обліку.

В цьому плані для України є корисним запозичення системного підходу при розробці нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу, бухгалтерського обліку та контролю. Імплементация міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору не може проходити без відповідних змін у законодавстві, що регулює бюджетні правовідносини, яке визначає усі функції управління державними фінансами.

Інформація про активи і зобов'язання, фінансові результати повинна відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що може бути забезпечено тільки при наявності відповідної методології бухгалтерського обліку та звітності, яка базується на певних принципах.

В рамках кращих світових практик такі принципи узагальнюються у міжнародних та національних стандартах. Запровадження стандартів передбачає узгодження їх змісту з бюджетною класифікацією, розроблення та затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання бухгалтерської звітності.

На сьогодні в Україні змінюються вимоги до звітування органів державного управління, обумовлені необхідністю посилення відповідальності за якісне та ефективне використання бюджетних коштів. Зазнає змін бухгалтерський облік та звітність виконання державного бюджету в якості елемента інформаційного-аналітичного забезпечення бюджетного

процесу. Ці зміни є втіленням Євроінтеграційних реформ, визначених Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [1] та Стратегією модернізації системи управління державними фінансами [2].

Актуальність дослідження пов'язана з аналізом класифікацій надходжень і витрат державного бюджету в процесі казначейського обслуговування в контексті реалізації стратегій.

2. Аналіз літературних джерел та постановка проблеми

Вивчення міжнародних літературних джерел дозволяють зробити висновок про особливість діяльності суб'єктів державного сектору, зміни вимог до планування їх діяльності, ефективності використання бюджетних коштів та ведення обліку і звітування.

Керівництво із статистики державних фінансів 2001 року, видане Міжнародним валютним фондом (далі – СДФ 2001), так визначає особливість діяльності суб'єктів державного сектору: «Сектор державного управління можна коротко охарактеризувати як сукупність одиниць, котрі виконують функції органів державного управління в якості своїх основних видів діяльності, проводять державну політику через надання послуг переважно неринкового характеру та перерозподілу доходів і майна, при цьому обидва вказаних види діяльності в основному спираються на податки та обов'язкові трансферти з інших секторів» [3], «Управління ліквідністю має ключове значення для функціонування будь-якої інституціональної одиниці. ... для вирішення цієї задачі не має потреби застосовувати касовий метод обліку, ... при обліку за методом нарахування про грошові потоки складається окремий звіт.» [3].

Важливо також звернути увагу, що змінюються значення вживання термінів «доходи» і «видатки», а також класифікація доходів і економічну класифікацію видатків за СДФ 2001 (табл. 1).

Таблиця 1

Понятійний апарат та класифікація доходів і економічна класифікація видатків за СДФ 2001

Термін	Значення вживання терміну
Доходи	«...збільшення чистої вартості активів у результаті операцій. Відповідно в доходи включаються гранти, але не включаються надходження від реалізації нефінансових активів.»
Видатки	«... зменшення чистої вартості активів в результаті операцій. Придбання нефінансових активів не впливають на чисту вартість активів і не вважаються видатковими операціями.»
Класифікація	
Доходів	Податки, внески/відрахування на соціальне страхування, гранти та інші доходи
Економічна видатків	Оплата праці працівників, використання товарів і послуг, споживання основного капіталу, проценти, субсидії, гранти, соціальна допомога, інші видатки

Джерело: Складено автором за СДФ 2001

Групування доходів і витрат за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (далі – МСБОДС) представлено наступним чином. За положеннями МСБОДС 9 «Доходи від обмінних операцій» установа державного сектору може отримувати доходи від обмінних і необмінних операцій. Названий стандарт застосовується при обліку доходів за такими операціями і подіями: надання по-

слуг, продаж товарів та використання іншими сторонами активів установи, які приносять проценти, роялті і дивіденди [4]. МСБОДС 23 «Доходи від необмінних операцій (податки і трансферти)» регулює облік доходів від необмінних операцій, таких як податки, трансферти. Трансферти включають, зокрема, активи, що передаються установам державного сектору для виконання певних функцій відповідно до за-

конодавства. До таких установ належать, наприклад, центральні і регіональні органи влади [4].

Шведський економіст Й. Юнгман досліджуючи бюджетний процес як інструмент ефективного управління зазначає, що виконання бюджету має забезпечити ефективність, під якою можуть розумітися дві речі. З одного боку державне управління має бути ефективним в тому сенсі, що товари і послуги мають вироблятися із найменшими по можливості витратами. Прагнення до підвищення ефективності витрат, вважає автор, і стало основною причиною введення урядами багатьох країн світу технологій бюджетного планування і управління, орієнтованого на результат. З іншого боку термін «ефективність» може застосовуватися до витрат на здійснення операцій уряду. Операції уряду мають здійснюватися із мінімальними витратами при дотриманні вимог безпеки і надійності при проведенні операцій з фінансовими ресурсами [5].

Характеризуючи порядок складання звітності для системи державного управління Швеції Й. Юнгман акцентує увагу на звітах про фактичне виконання державного бюджету по асигнуваннях і доходах держбюджету. Такі звіти складаються щомісячно уповноваженим органом на підставі фінансових звітів установ, які ведуть бухгалтерський облік оснований на принципі нарахування. Система державного управління Швеції повністю перейшла на періодизований бухгалтерський облік з 1995 року, за яким грошові надходження і виплати, дебіторська заборгованість і зобов'язання, надходження і витрати відображаються у тому періоді до якого вони відносяться [5].

Питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідно до міжнародних стандартів, запровадження обліку в бюджетних установах за методом нарахувань були присвячені роботи науковців Т. І. Єфименко, Є. В. Калюги, Л. Г. Ловінської, В. В. Свірко та інших.

О. Зла, А. Сидоренко, Є. Стефанов та інші присвятили свої дослідження питанням запровадження ПЦМ. Зокрема, Є. С. Стефанов у статті «Впровадження методу програмно-цільового бюджетування (ПЦМ): міжнародний досвід та вітчизняні реалії» стосовно міжнародного досвіду робить такі висновки: «Вважається, що найбільш вдало та завершено програмно-цільовий метод бюджетування впроваджено у Великобританії, Нідерландах, Австралії та Новій Зеландії. Однак, саме багаторічний досвід та різні підходи до впровадження ПЦМ у США надають більше інформації для розуміння його переваг та недоліків». Систему ПЦМ, яка запроваджена в Україні, автор характеризує як недосконалу, в першу чергу вказуючи на недоліки щодо визначення результативних показників бюджетних програм [6].

О. Зла, А. Сидоренко вважають, що основними причинами неефективності використання бюджетних коштів і низької результативності бюджетних програм також є: відсутність пріоритетів у бюджетній політиці на середньо- й довгострокову перспективу; недостатня обґрунтованість запровадження бюджетної програми; непослідовність управлінських рішень для досягнення результативності бюджетних про-

грам; непослідовність у виконанні й реалізації бюджетної програми [7].

Із висновками щодо недосконалості запровадженого ПЦМ у національному бюджетному процесі важко не погодитись. Удосконалення системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог, відкриває нові можливості щодо отримання інформації на якісному рівні.

На сьогодні в Україні здійснюються заходи щодо реалізації стратегічних урядових документів у сфері державних фінансів, які передбачають імплементацію міжнародних норм у національне законодавство державного сектора.

З огляду на зазначене постає необхідність проаналізувати класифікації доходів і витрат в процесі казначейського обслуговування державного бюджету в умовах запровадження національних стандартів і плану рахунків в державному секторі, виявити проблемні питання та запропонувати шляхи їх вирішення.

3. Дослідження групування надходжень і витрат державного бюджету в процесі казначейського обслуговування

Загальні вимоги щодо групування звітної інформації про виконання державного бюджету визначені Бюджетним кодексом (далі – БКУ) та іншими нормативно-правовими актами. За діючою методологією інформація групується за бюджетною класифікацією та загальним і спеціальним фондом, і, як результат ведення обліку подається у звітності про виконання державного бюджету.

Дослідження положень БКУ (ст. 58) вказують на поділ звітності про виконання державного бюджету на фінансову та бюджетну звітність. Фінансова звітність складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі (далі – НП(С)БОДС) та іншими нормативно-правовими актами Мінфіну [8]. У цій же статті розкриваються поняття такої звітності. Зокрема, бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації. Форми бюджетної звітності про виконання державного бюджету та порядок їх заповнення встановлюються Мінфіном. Також визначено, що зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються Казначейством України, яке забезпечує достовірність інформації про його виконання.

Проведене автором у 2013 році дослідження фінансової та бюджетної звітності суб'єктів державного сектору відповідно до норм діючої нормативно-правової бази дозволило зробити висновок, що бухгалтерський облік виконання державного бюджету, зокрема, здійснюють органи Казначейства за касовим методом із застосуванням елементів методу нарахування (облік державного боргу, бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, гарантійних зобов'язань) [9].

На законодавчому рівні не визначено метод ведення обліку. Проте формування у складі фінансової звітності Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний

капітал за формами, які затверджені НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [10] свідчить про те, що суб'єкт бухгалтерського обліку здійснює відображення у бухгалтерському обліку операцій за методом нарахувань. Однак, операції по виконанню державного бюджету визнаються органами Казначейства у момент руху грошових коштів. Важливе значення для прийняття рішень щодо управління державними фінансами має консолідована фінансова звітність про виконання державного бюджету, порядок і форми складання якої визначені НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» [11].

З 2017 року разом із НП(С)БОДС 101–102 мають запроваджуватися ще вісім стандартів в тому числі НП(С)БОДС 124 «Доходи» [12], НП(С)БОДС 135 «Витрати» [13] та План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – План рахунків) [14].

Прийняття державним регулятором у сфері бухгалтерського обліку рішення щодо перенесення терміну запровадження стандартів і нового плану рахунків у державному секторі [15] свідчать про існуючі проблеми виконання завдань, які визначені стратегічними документами уряду.

На сьогодні відсутнє нормативно-правове забезпечення запровадження національних стандартів, якими визначені форми та порядок складання фінансової звітності про виконання державного бюджету за новою методологією.

Також неврегульованим на законодавчому рівні залишається питання щодо формування у інформаційній системі органів Казначейства, яка працює в режимі реального часу, інформації про надходження і витрати державного бюджету в контексті запровадження відповідних НП(С)БОДС та Плану рахунків.

Має місце неузгодженість понятійного апарату, що застосовується у бюджетному законодавстві та НП(С)БОДС. Проведене дослідження понятійного апарату державного сектора вказує на різне тлумачення термінів за нормами БКУ та НП(С)БОДС.

Тлумачення вживання термінів «доходи бюджету», «надходження бюджету», «видатки бюджету» та «витрати бюджету» наведено у ч. 1 ст. 2 БКУ.

Так за нормами БКУ доходи бюджету це «... податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)», а надходження бюджету – «... доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів» [8].

В сою чергу видатки бюджету – це «... кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом», а витрати бюджету – «... видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [8].

В цьому контексті, важливо нагадати зміст одного із принципів бюджетної системи – принципу збалансованості за вимогами якого повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період.

Проте за НП(С)БОДС 101 термін «витрати» вживається як «... зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)» [10], а термін доходи не тлумачиться взагалі.

Разом з тим як БКУ так і НП(С)БОДС у одному значенні вживається термін «бюджетне асигнування», зокрема як «... повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження».

Ще однією особливістю групування надходжень і витрат державного бюджету за нормами бюджетного законодавства є деталізація інформації за загальним і спеціальним фондами бюджету. Відповідно до вимог БКУ складові частини бюджету визначаються законом про Державний бюджет на відповідний рік. Починаючи із 2001 року бюджет містить дві складові, тобто загальний та спеціальний фонд. Вимоги щодо представлення інформації у бюджетній звітності відповідно до вимог ст. 13 БКУ обумовлюють ведення аналітичного обліку витрат спеціального фонду державного бюджету в розрізі ще й складових спеціального фонду: плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спецфонду; виконання програм соціально-економічного розвитку регіонів.

Одним із принципів, на яких ґрунтується бюджетна система України, є принцип збалансованості, тобто, повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період. Це обумовлює необхідність уніфікованого підходу щодо групування доходів та витрат державного бюджету. На користь групування доходів і витрат вказує також застосування іншого принципу – цільового використання бюджетних коштів також обумовлює необхідність групування доходів і видатків державного бюджету за певними економічними ознаками.

Так доходи за економічним змістом деталізуються на: податкові надходження; неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти та цільові фонди. Видатки за економічним характером деталізуються на: поточні видатки, капітальні видатки та нерозподілені видатки. Нерозподілені видатки можуть застосовуватися лише на стадії планування бюджету, а на стадіях виконання бюджету і звітування за його виконання не використовуються.

Доходи і витрати державного бюджету для мети ведення бухгалтерського обліку за НП(С)БОДС 124 та 135 класифікація на обмінні і необмінні (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація доходів і витрат державного бюджету за НП(С)БОДС

НП(С)БОДС 124 «Доходи»	НП(С)БОДС 135 «Витрати»
<p><i>Доходи від обмінних операцій:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – бюджетне асигнування; – доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установах порядку майна (крім нерухомого майна); – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних; – бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; – доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); – доходи від відсотків, роялті та дивідендів; – інші доходи від обмінних операцій 	<p><i>Витрати за обмінними операціями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); – відрахування на соціальні заходи; – матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); – амортизація; – фінансові витрати (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); – інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)
<p><i>Доходи від необмінних операцій:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – податкові і надходження; – неподаткові надходження, які належать адміністративні збори та платежі; – надходження до державних цільових фондів; – зобов'язання, що не підлягають погашенню 	<p><i>Витрати за необмінними операціями:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – включають такі елементи витрат: – трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); – інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо)

Джерело: Складено автором за НП(С)БОДС 124 та 135

Слід зауважити, що бюджетні асигнування, які є складовою обмінних операцій за НП(С)БОДС 124 за міжнародними нормами (МСБОДС 23) відносяться до необмінних операцій, зокрема до трансфертів, які надаються бюджетним установам для виконання функцій, визначених законодавством.

Класифікація доходів і витрат в бухгалтерському обліку за НП(С)БОДС також відрізняється від діючої бюджетної класифікації, яка в свою чергу не повною мірою узгоджується із СДФ 2001. Зокрема, така економічна категорія як кредитування за вирахуванням погашення, яка властива бюджетному процесу, не присутня в СДФ 2001. Національні стандарти також не визначають порядок визнання і оцінки таких об'єктів обліку. Проте для узагальнення і накопичення інформації за операціями з кредитування за вирахуванням погашення державного бюджету передбачені відповідні синтетичні рахунки – 76 «Умовні доходи» та 86 «Умовні витрати» Плану рахунків. Такий підхід дозволить відобразити у обліку всі операції, що генеруються в процесі виконання державного бюджету.

Разом з тим на відміну від діючої системи обліку виконання державного бюджету у Плані рахунків окремих синтетичних рахунків для узагальнення та групування інформації за загальним і спеціальним фондами державного бюджету не передбачено. Узагальнення і накопичення інформації за висунутою гі-

потезою може здійснюватися на рівні аналітичного обліку. Однак, проведені дослідження текстових положень НП(С)БОДС 124 та 135 свідчать про необхідність нормативно-правового врегулювання зазначеного питання, оскільки стандарти не містять вимог щодо такого (загальний і спеціальний фонди бюджету) групування інформації.

Крім того, дослідження щодо складу класів Плану рахунків дозволили зробити висновок, що на рівень субрахунків класу рахунків 7 «Доходи» і 8 «Витрати» винесено класифікацію доходів і витрат, визначену НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати», тобто доходи і витрати за обмінними і необмінними операціями.

Зауважимо, що групування витрат у звітності про виконання державного бюджету, яка оприлюднюється, на веб-порталі Міністерства фінансів відповідно до 28 статті БКУ, здійснюється відповідно до бюджетного законодавства. Такі вимоги щодо структури інформації, яка підлягає оприлюдненню, свідчать про обов'язковість групування інформації про виконання державного бюджету у його (бюджету) форматі.

У світовій практиці при групуванні інформації враховують потреби користувачів, формати звітної інформації, рівень автоматизації обробки даних та спосіб отримання вхідних даних.

Автором протягом 2010–2014 років досліджувалися питання удосконалення бухгалтерського об-

ліку, зокрема, державного бюджету як функції казначейського обслуговування, в контексті запровадження Плану рахунків. За результатами досліджень було запропоновано порядок кодування аналітичних рахунків за надходженнями і витратами [16], методику відображення у обліку операцій за доходами і видатками державного бюджету у режимі реального часу, зроблено порівняльний аналіз відображення вказаних операцій у бухгалтерському обліку за новою і діючою системами обліку.

У зв'язку із запровадженням Плану рахунків необхідно буде перевірити всі рахунки, що відкриваються в органах Казначействі для забезпечення обслуговування державного бюджету як за доходами так і видатками.

Для зарахування надходжень до державного бюджету в Казначействі пропонуємо відкривати аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3131 „Надходження до державного бюджету”, 7431 «Доходи державного бюджету» та відповідні рахунки 9 класу рахунків за уніфікованими сегментами.

Для забезпечення розрахунково-касового обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в Казначействі пропонуємо відкриватися на їх ім'я аналітичні рахунки за балансовими рахунками 3431 „Ресурсні рахунки розпорядників за коштами державного бюджету” та 3432 „Рахунки одержувачів коштів за коштами державного бюджету” Плану рахунків.

Такий підхід щодо узагальнення і накопичення інформації про доходи і видатки державного бюджету дозволить скласти звіт про виконання державного бюджету із урахуванням виконання розпису доходів та грошових потоків.

Оброблена у автоматизованому режимі інформація за операціями з надходжень та витрат у режимі реального часу буде узагальнюватися на відповідних рахунках 7 та 8 класу, а також інших рахунках, що дозволять володіти транспарентною інформацією для прийняття управлінських рішень в системі державних фінансів [9].

Застосування запропонованих підходів дозволить групувати інформацію про доходи і витрати державного бюджету, що генерується в процесі казначейського обслуговування, як за бюджетною класифікацією так і відповідно до класифікацій за НП(С)БОДС.

4. Результати дослідження

Класифікації надходжень і витрат державного бюджету в процесі казначейського обслуговування в умовах євроінтеграції визначені бюджетним законодавством (бюджетна класифікація надходжень, витрат, складові частини бюджету), за НП(С)БОДС № 124 та 135 та Планом рахунків.

Підтверджено, що бюджетна класифікація доходів і витрат відіграє важливу роль у формуванні інформаційного-аналітичного забезпечення державного бюджету.

Обґрунтовано необхідність групування доходів і витрат в процесі казначейського обслуговування як за бюджетним законодавством так і за

правилами, визначеними НП(С)БОДС та за планом рахунків.

Існуючі відмінності у класифікації надходжень і витрат за бюджетним законодавством і НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати», а також Планом рахунків обумовлюють урегулювати питання відповідності рахунків бухгалтерського обліку, призначених для обліку операцій державного бюджету кодам бюджетної класифікації. Тобто, формування і затвердження довідника, який має бути єдиним для застосування всіма органами Казначейства.

Крім того, необхідно передбачити при побудові інформаційної моделі надходжень і витрат державного бюджету їх сегментацію за складовими частинами бюджету (загальний та спеціальний фонди) та за складовими спеціального фонду (плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спецфонду; виконання програм соціально-економічного розвитку регіонів).

Важливою умовою запровадження НП(С)БОДС є розроблення: методичного забезпечення до стандартів та бюджетної звітності; відповідного програмного забезпечення обробки даних, яке враховує нові підходи щодо групування доходів і витрат державного бюджету; підготовка кадрів.

5. Апробація результатів досліджень

Апробація результатів дослідження була проведена автором у статтях 2013 [17], 2015 [18] років.

Про важливість вчасної підготовки нормативного забезпечення, удосконалення програмного забезпечення та навчання фахівців бухгалтерських служб у ході реформування бухгалтерського обліку в державному секторі акцентувалася увага автора у доповідях на міжнародних конференціях у 2007 році в м. Судак (Україна) [18] та у 2011 році в м. Любляна (Республіка Словенія) [20].

6. Висновки

Отже, класифікація надходжень і витрат державного бюджету в процесі казначейського обслуговування в умовах інтеграції міжнародних вимог у національне законодавство здійснюється за бюджетним законодавством і НП(С)БОДС. Використання автоматизованих систем обробки даних при виконанні державного бюджету обумовлює встановлення правил інтеграції кодів бюджетної класифікації за надходженнями та витратами до балансових рахунків. Застосування таблиць відповідності при кодуванні аналітичних рахунків дозволить групувати інформацію про надходження і витрати та обробляти (в режимі реального часу) дані про операції в процесі казначейського обслуговування державного бюджету із використанням інформаційних систем.

Запропоновані підходи забезпечать формування інформації про надходження і витрати державного бюджету як за правилами бухгалтерського обліку так і за вимогами статистики державних фінансів, а також скласти фінансову та бюджетну звітність про виконання державного бюджету.

Потребують удосконалення бюджетні правила щодо складання паспортів бюджетних програм при

програмно-цільовому методі бюджетування та звітів про їх виконання із урахуванням нової методології бухгалтерського обліку, визначеної НП(С)БОДС. Це дозволить володіти реальною інформацією за результативними показниками, зокрема економічної ефективності витрачання бюджетних коштів, а також планової і фактичної собівартості одиниці продукту.

Виникає необхідність здійснення подальших досліджень щодо складання і подання органами Казначейства достовірної як фінансової так і бюджетної звітності про виконання державного бюджету в умовах запровадження НП(С)БОДС та плану рахунків.

Література

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Текст]. – Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. № 34, 2007. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

2. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами [Текст]. – Затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.13 р. № 774-р., 2013. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>

3. Government Finance Statistics Manual 2001 [Electronic resource]. – Available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>

4. Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора [Текст]. – М.: Языки славянской культуры, 2012. – 1224 с.

5. Юнгман, Й. Бюджетный процесс как инструмент эффективного управления [Текст] / Й. Юнгман. – Правительственная канцелярия. – Стокгольм, 2005. – 255 с.

6. Стефанов, С. Е. Впровадження методу програмно-цільового бюджетування (ПЦМ): міжнародний досвід та вітчизняні реалії [Текст] / С. Е. Стефанов // Економіка та управління АПК. – Біла Церква, 2011. – Вип. 6 (89). – 204 с. – Режим доступу: http://www.ukitec.com/articles/performance_audit/vprovadzheniya_metodu_programno-tsilovogo_byudzhetuvannya.html

7. Зла, О. Програмно-цільовий метод в бюджетному процесі та особливості його застосування в Україні [Текст]: інт.-конф. / О. Зла, А. Сидоренко // Режим доступу: <http://intkonf.org/zla-o-sidorenko-a-programnotsiloviy-metod-v-byudzhetnomu-protsesi-ta-osoblivosti-yogo-zastosuvannya-v-ukrayini>

8. Бюджетний кодекс України [Текст]. – Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010. – № 50-51. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

9. Ловінська, Л. Г. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів. Т. 1 [Текст] / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко, С. В. Свірко та ін.; за ред. Л. Г. Ловінської. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – 568 с.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Текст]. – Затверджене наказом Міністерства фінансів від 28.12.09 р. № 1541, 2009. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» [Текст]. – Затверджене наказом Міністерства фінансів від 24.12.10 р. № 1629, 2016. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Текст]. – Затверджене наказом Міністерства фінансів від 24.12.10 р. № 1629, 2016. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [Текст]. – Затверджене наказом Міністерства фінансів від 18.05.12 р. № 568, 2012. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

14. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст]. – Затверджений наказом Міністерства фінансів від 31.12.13 р. № 1203, 2013. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

15. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі [Текст]. – Наказ Міністерства фінансів від 29.12.15 р. № 1219, 2015. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

16. Єфіменко, Т. І. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції. Т. 2 [Текст] / Т. І. Єфіменко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін.; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфіменко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. – 784 с.

17. Сушко, Н. І. Модель казначейського обслуговування державного бюджету України в умовах застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Текст]: наук.-практ. конф. / Н. І. Сушко; відп. ред. І. Я. Чугунов. – Фінансова політика у системі соціально-економічного розвитку України. – К.: Київ Нац. торг.- екон. ун-т, 2013. – 240 с. – С. 117–120.

18. Сушко, Н. І. Інформаційна модель управління доходами державного бюджету в контексті запровадження НП(С)БОДС [Текст]: наук.-практ. конф. / Н. І. Сушко. – Показники та фактори конкурентоспроможності національної економіки. – НО «Перспектива», 2015. – 136 с. – С. 130–133.

19. Sushko, N. I. Accounting in the Public Sector: Legislatively and Normative Regulation, Historical Aspect and Prospect of Development in Ukraine [Текст] / N. I. Sushko // Materials International conference on accounting reform in the state sector. – 2007. – 466 p. – P. 379.

20. Public sector accounting reforms in Ukraine [Electronic resource]. – TCOP Workshop: Experiences with Designing and Implementing Public Sector Accounting Reforms. – 2011. – Available at: <http://www.pempal.org/event/eventitem/read/41/88>

References

1. Strategija modernizacii' systemy buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roky (2007). Zatverdzhena postanovoyu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16.01.07 r. № 34. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

2. Strategija modernizacii' systemy upravlinnja derzhavnymy finansamy (2013). Zatverdzhena rozporjadzhennjam Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 01.08.13 r. № 774-r. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>

3. Government Finance Statistics Manual 2001. Available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/ch1.pdf>

4. Sbornik: Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti obshhestvennogo sektora (2012). Moscow: Jazyki slavjanskoj kul'tury, 1224.

5. Jungman, J. (2005). Bjudzhetnyj process kak instrument effektivnogo upravlenija. Pravitel'stvennaja kanceljarija. Stokgol'm, 255.

6. Стефанов, С. Е. Впровадження методу програмно-цільового бюджетування (ПЦМ): міжнародний досвід та вітчизняні реалії [Текст] / С. Е. Стефанов // Економіка та управління АПК. – Біла Церква, 2011. – Вип. 6 (89). – 204 с. – Режим доступу: http://www.ukitec.com/articles/performance_audit/vprovadzheniya_metodu_programno-tsilovogo_byudzhetuvannya.html

7. Zla, O., Sydorenko, A. Programno-cil'ovyj metod v bjudzhetnomu procesi ta osoblyvosti jogo zastosuvannya v Ukraini. Available at: <http://intkonf.org/zla-o-sidorenko-a-programno>

tsiloviy-metod-v-byudzhetnomu-protsesi-ta-osoblivosti-yogo-zastosuvannya-v-ukrayini

8. Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy (2010). Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukrainy (VVR), 50-51. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

9. Lovins'ka, L. G., Sushko, N. I., Svirko, S. V. et. al; Lovins'ka L. G. (Ed.) (2013). Reformuvannya buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnyh standartiv. Vol. 1. Kyiv: DNNU «Akad. fin. upravlinnja», 568.

10. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannja finansovoi' zvitnosti» (2009). Zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 28.12.09 r. № 1541. Available at: <http://www.minfin.gov.ua>

11. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 102 «Konsolidovana finansova zvitnist'» (2016). Zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 24.12.10 r. № 1629. Available at: <http://www.minfin.gov.ua>

12. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 124 «Dohody» (2016). Zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 24.12.10 r. № 1629, 2016. Available at: <http://www.minfin.gov.ua>

13. Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» (2012). Zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 18.05.12 r. № 568. Available at: <http://www.minfin.gov.ua>

14. Plan rahunkiv buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori (2013). Zatverdzenyj nakazom Ministerstva finansiv vid 31.12.13 r. № 1203. Available at: <http://www.minfin.gov.ua>

15. Pro zatverdzhennja dejakyh normatyvno-pravovyh aktiv z buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori (2015). Nakaz Ministerstva finansiv vid 29.12.15 r. № 1219. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

16. Jefimenko, T. I., Gasanov, S. S., Leonenko, P. M. et. al; Shlapak, O. V., Jefimenko, T. I. (Eds.) (2014). Modernizacija finansovoi' systemy Ukrainy v procesi jevrointegracii'. Vol. 2. Kyiv: DNNU «Akad. fin. upravlinnja», 784.

17. Sushko, N. I.; Chugunov, I. Ja. (Ed.) (2013). Model' kaznachejs'kogo obslugovuvannya derzhavnogo bjudzhetu Ukrainy v umovah zastosuvannya mizhnarodnyh standartiv buhgalters'kogo obliku. Finansova polityka u systemi social'no-ekonomichnogo rozvytku Ukrainy. Kyiv: Kyi'v Nac. torg.-ekon. un-t, 240, 117–120.

18. Sushko, N. I. (2015). Informacijna model' upravlinnja dohodamy derzhavnogo bjudzhetu v konteksti zaprovadzhenja NP(S)BODS. Pokaznyky ta faktory konkurentospromozhnosti nacional'noi' ekonomiky. NO «Perspektyva», 136, 130–133.

19. Sushko, N. I. (2007). Accounting in the Public Sektor: Legislatively and Normative Regulation, Historical Aspect and Prospect of Development in Ukraine. Materials International conference on accounting reform in the state sector, 466, 379.

20. Public sector accounting reforms in Ukraine (2011). TCOP Workshop: Experiences with Designing and Implementing Public Sector Accounting Reforms. Available at: <http://www.pempal.org/event/eventitem/read/41/88>

*Рекомендовано до публікації д-р екон. наук Ловінська Л. Г.
Дата надходження рукопису 22.02.2016*

Сушко Наталія Іванівна, кандидат економічних наук, доцент, відділ методології бухгалтерського обліку, НДФІ ДННУ «Академія фінансового управління», вул. О. Гончара, 46/48, м. Київ, Україна, 01034
E-mail: nisushko@ukr.net

УДК 330.322.1:330.341.1

DOI: 10.15587/2313-8416.2016.59619

НЕФОРМАЛЬНИЙ РИНОК ВЕНЧУРНОГО КАПІТАЛУ В ЕКОНОМІЧНО РОЗВИНУТИХ КРАЇНАХ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ В УКРАЇНІ

© О. М. Шевченко

Стаття присвячена дослідженню характерних рис функціонування неформального ринку венчурного капіталу у економічно розвинутих країнах; з'ясовані причини, які перешкоджають розвитку неформального ринку венчурного капіталу в Україні та доведено їх вплив на специфічні особливості його функціонування; запропоновані шляхи щодо ефективного розвитку неформального ринку венчурного капіталу в Україні

Ключові слова: інноваційний проект, неформальний ринок венчурного капіталу, «бізнес-ангели», приватний венчурний інвестор

The article investigates the characteristics of the functioning of the formal venture capital market in developed countries; the reasons that hinder the development of the informal venture capital market in Ukraine are defined and their effect on the specific features of its functioning are proved; the ways for the effective development of the informal venture capital market in Ukraine are proposed

Keywords: innovative project, informal venture capital market, «business angels», private venture capitalist

1. Вступ

Глобальні тенденції переходу на інноваційний шлях розвитку та посилення міжнародної конкурен-

ції потребують формування конкурентоспроможної національної інноваційної системи. Рівень розвитку науки, техніки і технології, як відомо, є одним з го-