Галько О.

ПОРЯДОК ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ

Проаналізовано порядок розподілу державного бюджету за видатками, обґрунтовано необхідність розвитку і впровадження системи гнучкого коригування видатків із державного бюджету та посилення контролю за виконанням бюджетних зобов'язань. Запропоновано вдосконалення процедури контролю в частині виконання державного бюджету за видатками.

Ключові слова: *розпорядники бюджетних коштів, бюджетні асигнування, план рахунків, аналітичний облік.*

Окреслюючи тему дослідження, автор ставить такі завдання:

- ✓ дослідити затверджений Порядок обслуговування державного бюджету за видатками;
- ✓ проаналізувати основні функції Державного казначейства України;
- ✓ визначити основні зобов'язання бюджетних установ, які є головними розпорядниками коштів державного бюджету.

Розподіл коштів державного бюджету, порядок першочергового розподілу бюджету, обґрунтування розвитку і впровадження системи гнучкого коригування видатків – ключові елементи багатьох праць українських учених, економістів, а також працівників, зайнятих у бюджетній сфері. Системі управління бюджетними видатками присвячено багато праць, серед авторів яких Т. Канєва, В. Федосов, В. Опарін, А. Зюнькін та ін. Загалом слід визнати, що ця ділянка і досі залишається недостатньо дослідженою.

Відповідно до Бюджетного кодексу України та низки постанов і нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні відносини в Україні, наказом Державного казначейства України від 25 травня 2004 р. № 89 затверджено Порядок обслуговування державного бюджету за видатками [1, 346].

Цей Порядок регламентує організаційні відносини між органами Державного казначейства і розпорядниками коштів, а також розподіл прав, обов'язків та відповідальності між ними в процесі виконання державного бюджету за видатками.

Зокрема, цим Порядком визначено основні положення щодо формування єдиної бази даних мережі розпорядників бюджетних коштів та організації роботи з проведення операцій із відкриття асигнувань за загаль-

ним фондом. З метою відокремлення інформаційних і грошових потоків введено нове поняття «відкриті асиґнування» – право, надане головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня стосовно розподілу виділених асиґнувань, що фактично дає дозвіл на розподіл і використання відповідних бюджетних асиґнувань. Код коштів – деталізована ознака напрямку спрямування коштів державного бюджету (загальний фонд, спеціальний фонд у частині надходжень, які скеровують на спеціальні видатки, плату за послуги, що надають бюджетні установи, інші джерела власних надходжень бюджетних установ).

Виконання видатків державного бюджету та їх облік формують під впливом функціонування органів Державного казначейства України щодо внутрішньої платіжної системи, яка передбачає послідовні етапи.

Так, отриманню бюджетних асиґнувань передує формування відповідної бази даних щодо мережі розпорядників бюджетних коштів за міжрегіональними управліннями Державного казначейства, затвердження бюджетних призначень і доведення витягів із них до відома розпорядників коштів. На цьому етапі головні розпорядники коштів Державного бюджету до початку бюджетного року визначають мережу розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів на відповідній території, зміни в територіальному розташуванні мережі підвідомчих установ, оформляють інформацію і подають Державному казначейству не пізніше 15 грудня звітного періоду.

Державне казначейство узагальнює інформацію, отриману від головних розпорядників, і доводить її до відома управлінь Державного казначейства. Розпорядники коштів ІІ рівня, своєю чергою, формують і подають в установленій формі до управлінь Державного казначейства дані стосовно територіальної мережі та змін у ній щодо розпорядників коштів ІІІ рівня й одержувачів коштів. Управління Державного казначейства, звіривши отриману інформацію, узагальнюють її, формують за територіальними одиницями і доводять до відома відділень Державного казначейства.

Після отримання від Міністерства фінансів затвердженого річного розпису асиґнувань Державного бюджету та розпису асиґнувань загального фонду державного бюджету Державне казначейство реєструє та відображає дані на відповідних рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку; впродовж трьох днів доводить витяги з річного розпису призначень і помісячного розпису асиґнувань загального фонду Державного бюджету до головних розпорядників коштів, які, своєю чергою, в такий самий період подають Державному казначейству розподіл показників зведених кошторисів доходів і видатків та розподіл показників зведених планів асиґнувань із загального фонду бюджету щодо визначених показників мережі.

Державне казначейство перевіряє отримані дані, узагальнює інформацію й формує річний розпис асиґнувань Державного бюджету і помісячний розпис асиґнувань загального фонду за територіями стосовно розпорядників коштів нижчого рівня щодо кожного управління. Своєю чергою, управління Державного казначейства бере їх на облік і готує витяги з річного розпису призначень Державного бюджету та помісячного розпису асиґнувань за територіями, що їх доводять до відома розпорядників коштів, які обслуговують в управлінні. Відділення Державного казначейства на підставі бази даних формують витяги з річного розпису асиґнувань державного бюджету, помісячного розпису асиґнувань загального фонду Державного бюджету і доводять до відома розпорядників, які обслуговують у відділенні.

Розпорядники бюджетних коштів подають відповідним органам Державного казначейства затверджені кошториси, плани використання бюджетних коштів, плани асиґнувань загального фонду Державного бюджету.

Доведені обсяги бюджетних асиґнувань є підставою для того, щоб розпорядники й одержувачі бюджетних коштів прийняли бюджетні зобов'язання [2, 111].

Надалі після законодавчо визначеного терміну органи Державного казначейства оплачують рахунки розпорядників бюджетних коштів у порядку, що встановило Державне казначейство України, тільки відповідно до затверджених і взятих на облік кошторисів, планів асиґнувань загального фонду державного бюджету та планів використання бюджетних коштів.

За умови прийняття головним розпорядником бюджетних коштів рішення стосовно перерозподілу раніше виділених (невикористаних) асиґнувань або в разі помилково здійснених операцій головний розпорядник подає до Державного казначейства України лист із обґрунтуванням необхідності перерозподілу виділених асиґнувань та кориґувального розподілу. На підставі прийнятого рішення щодо кориґування Державне казначейство України готує кориґувальні реєстри та зведення реєстрів відкритих асиґнувань.

Якщо розпис державного бюджету не затверджено до початку бюджетного року, Державне казначейство отримує від Міністерства фінансів України тимчасовий кошторис на певний період і витяги з нього доводить до відома головних розпорядників. Бюджетні установи складають на цей період тимчасові індивідуальні кошториси, які затверджують у встановленому законодавством порядку.

Упродовж року бюджетні установи можуть вносити зміни до кошторисів і планів асиґнувань, які оформляють відповідними довідками в законодавчо встановленому порядку. Довідка, що її бере на облік орган Державного казначейства, є невід'ємною частиною кошторису і плану асиґну-

вань бюджетної установи і водночас обов'язковою інформацією стосовно кориґування обсягів їхніх зобов'язань.

Державне казначейство обліковує пропозиції про відкриті асиґнування із загального фонду державного бюджету стосовно головних розпорядників на рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку за напрямками їх використання. На підставі затверджених пропозицій Державне казначейство готує розпорядження щодо зарахувань на узагальнені рахунки відкритих асиґнувань загального фонду стосовно головних розпорядників, згідно з яким суми відкритих асиґнувань зараховують на рахунки, передбачені для обліку відкритих асиґнувань головними розпорядниками. Таким чином, відкриті асиґнування – це фактично дозвіл на розподіл і використання відповідних бюджетних асиґнувань, при цьому розподіл та переміщення здійснюють шляхом надання відповідної інформації, а не переміщення грошових ресурсів.

Відкриті асиґнування обліковують на відповідних рахунках 9 класу «Позабалансовий облік» Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевого бюджетів. Унаслідок цього головним розпорядникам і розпорядникам коштів нижчого рівня, які мають право перерозподіляти асиґнування, особові та зведені особові рахунки не відкривають.

Зауважимо, що згідно з Порядком змінено порядок руху коштів на зазначених рахунках. На відповідні реєстраційні (спеціальні реєстраційні) рахунки, відкриті на ім'я розпорядників бюджетних коштів за балансовими рахунками Плану рахунків, кошти на здійснення видатків зараховують у момент оплати рахунків, тому залишків на рахунках на кінець операційного періоду нема.

Асиґнування державного бюджету, передбачені для одержувачів бюджетних коштів, враховані у показниках зведеного кошторису та зведеного плану асиґнувань загального фонду відповідного розпорядника, вводять до його мережі, на їхнє ім'я в органі Державного казначейства відкривають реєстраційні рахунки. Порядок відкриття рахунків в органах Державного казначейства регламентований Порядком відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства, затвердженим наказом Державного казначейства України від 02. 12. 2002 р. № 221 із подальшими змінами і доповненнями. Цей Порядок регламентує взаємини між органами Державного казначейства та клієнтами в процесі відкриття (закриття) рахунків і є обов'язковим до застосування всіма органами Державного казначейства, розпорядниками й одержувачами коштів бюджетів та іншими клієнтами органів Державного казначейства [3, 116].

Наведемо стислу характеристику й особливості використання рахунків, що їх відкривають в органах Державного казначейства. Рахунки, які відкривають в органах Державного казначейства, відповідно до порядку їх

функціонування та призначення коштів, поділяють на бюджетні та небюджетні [3, 31]. Згідно з цим Порядком, до бюджетних рахунків належать рахунки для операцій клієнтів за бюджетними коштами, які, своєю чергою, поділяють на:

- ✓ реєстраційні рахунки, що їх відкривають розпорядники коштів бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання загального фонду кошторисів;
- ✓ спеціальні реєстраційні рахунки, що їх відкривають розпорядники коштів бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання спеціального фонду кошторисів. Відповідно до цього нормативного документа для відкриття реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядники коштів подають до органів Державного казначейства такий пакет документів:
  1) заяву на відкриття рахунка в системі органів Державного казначейства за підписами керівника та головного бухгалтера;
  2) копію довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або в органі, що видав довідку;
  3) копію затвердженого положення або статуту про установу, організацію, засвідчену у вищому органі, що здійснює реєстрацію;
  4) копію документа, що підтверджує взяття клієнта на податковий облік, засвідчену в органі податкової служби;
  5) картку зі зразками підписів осіб, яким, відповідно до законодавства України, надано право розпоряджатися рахунком та підписувати платіжні й інші розрахункові документи, й відтиск печатки;
  6) довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду;
  7) документ про реєстрацію клієнта як платника соціальних страхових внесків;
  8) затверджений кошторис доходів і видатків [2, 131].

Якщо в установі є відокремлені структурні підрозділи, які розташовані на інших адміністративних територіях і не мають статусу юридичних осіб, означеним об'єктам господарювання відкривають тільки спеціальні реєстраційні рахунки з обліку коштів, що надійшли як плата за послуги, котрі надають бюджетним установам. Розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів, а також інших клієнтів здійснюють органи Державного казначейства відповідно до умов договорів між органом Державного казначейства і власниками рахунків, на підставі яких виконують

їх розрахункове обслуговування відповідно до лімітів і затверджених кошторисів доходів та видатків або планів використання бюджетних коштів. Надходження бюджетних коштів загального фонду, проведення внутрішніх розрахунків і доходи загального фонду в бухгалтерському обліку обліковують на таких рахунках:

1) рахунок № 31 «Рахунки в банках»;
2) рахунок № 32 «Рахунки в казначействі»;
3) рахунок № 70 «Доходи загального фонду».

Аналітичний облік отриманих асиґнувань ведуть у картці аналітичного обліку таких асиґнувань, яку відкривають на рік і ведуть за кодами функціональної та економічної класифікацій. Записи щодо отриманих асиґнувань здійснюють на підставі виписок органів Державного казначейства (установи банків) із реєстраційних та поточних рахунків.

Для аналітичного обліку асиґнувань, перерахованих розпорядникам коштів нижчого рівня, використовують книгу аналітичного обліку асиґнувань, перерахованих підвідомчим установам. Книгу відкривають на рік за кожним кодом функціональної класифікації та кодом економічної класифікації видатків. Записи до неї здійснюють на підставі виписок органу Державного казначейства (установи банку) з реєстраційних (поточних) рахунків.

У разі відкликання (повернення) асиґнувань фіксуються аналогічні показники. При цьому суму асиґнувань записують зі знаком «мінус».

Як уже було зазначено, бюджетні установи в процесі своєї діяльності отримують кошти як із бюджету, так і з інших джерел. Кошти, які бюджетні організації та установи отримують понад асиґнування, що виділяються їм із державного та/або місцевих бюджетів, називають власними коштами. Раніше наголошували, що для зберігання коштів спеціального фонду бюджетних установ і проведення операцій за ними органи Державного казначейства відкривають бюджетним установам спеціальні реєстраційні рахунки з урахуванням груп спеціальних коштів за програмною класифікацією видатків.

Для обліку операцій на спеціальних реєстраційних рахунках у органах Державного казначейства та поточних рахунках в установах банків використовують такі активні субрахунки ІІІ класу:

№ 31 «Рахунки в банках»:

№ 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

№ 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

№ 315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

№ 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

№ 319 «Інші поточні рахунки»;

№ 32 «Рахунки в казначействі»:

№ 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

№ 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

№ 325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум»;

№ 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду».

Оплату рахунків розпорядників коштів здійснюють лише за наявності в обліку органів Державного казначейства зареєстрованих зобов'язань та фінансових зобов'язань. Органи Державного казначейства приймають від розпорядника бюджетних коштів платіжні доручення та підтверджувальні документи:

1) за загальним фондом – відповідно до кошторисних призначень, помісячних планів асиґнувань, зареєстрованих зобов'язань та в межах залишку коштів на рахунках за певним кодом економічної класифікації;

2) за спеціальним фондом – у межах залишку коштів на спеціальних реєстраційних рахунках за кодами економічної класифікації відповідно до кошторисних призначень і зареєстрованих зобов'язань.

Провідну роль у здійсненні процедур контролю в частині виконання державного бюджету за видатками відіграють органи Державного казначейства України, які здійснюють попередній контроль – на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та поточний контроль – у процесі оплати їхніх рахунків.

Подальші функції контролю за витрачанням коштів, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, відомствах, комітетах, фондах, установах, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, покладено на органи державної контрольно-ревізійної служби України.

Утім, основним методом попереднього й поточного контролю за виконанням кошторису, що здійснюють розпорядники коштів і органи Державного казначейства, є облік зобов'язань, за якого контролюють бюджетні повноваження щодо прийняття зобов'язання та здійснення платежів.

Порядок проведення обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України регламентований Порядком обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, затвердженим наказом Державного казначейства України від 09. 08. 2004 р. № 136 [2, 159].

Відповідно до цього Порядку визначено: бюджетне фінансове зобов'язання – це зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асиґнування розміщення замовлення, укладання договору, придбання товару, послуг чи здійснення інших аналогічних операцій упродовж бюджетного періоду, тобто кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, передбачена законодавством;

Не бюджетне зобов'язання – це будь-яке зобов'язання за коштами державного та/або місцевих бюджетів, що його взяли юридичні та фізичні особи без відповідних бюджетних асиґнувань або з перевищенням повноважень, визначених Бюджетним кодексом України, Законом України «Про Державний бюджет України» та рішенням про місцевий бюджет на відповідний рік.

Відповідно до зазначеного Порядку органи Державного казначейства реєструють та обліковують у бухгалтерському обліку виконання бюджетів усі зобов'язання розпорядників бюджетних коштів, при цьому бюджетні установи – розпорядники коштів мають право брати бюджетні зобов'язання:

- ✓ за загальним фондом – у межах бюджетних асиґнувань установлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів);
- ✓ за спеціальним фондом – у межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асиґнувань (за складовими спеціального фонду відповідно до зведення показників спеціального фонду кошторису), встановлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів), але з урахуванням фактичних надходжень до цього фонду, враховуючи потребу в забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та необхідність здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів. Зобов'язання, що їх узяли бюджетні установи без відповідних бюджетних асиґнувань, вважають небюджетними і є правопорушенням; окрім того, такі небюджетні зобов'язання органи Державного казначейства не погашають, за винятком випадків, передбачених законодавством. Усі зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів органи Державного казначейства України обліковують в бухгалтерському обліку виконання бюджетів на рахунках позабалансового обліку Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Дані бухгалтерського обліку органів Державного казначейства звіряють із відповідними даними звітів розпорядників бюджетних коштів, які мають бути тотожними. Для реєстрації бюджетного зобов'язання в орга-

нах Державного казначейства розпорядники бюджетних коштів подають Реєстр бюджетних зобов'язань та оригінали документів або їх копії, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання.

У разі, якщо сума та умови бюджетного зобов'язання передбачають застосування конкурсних процедур, подають відповідні документи, передбачені умовами проведення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. Суми за окремими фінансовими зобов'язаннями (заробітна плата, видатки на відрядження, стипендії тощо) проставляють у Реєстрі розрахунково, але в межах планових показників.

Зобов'язання реєструють працівники органів Державного казначейства у Книзі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Кожному бюджетному зобов'язанню присвоюють реєстраційний номер, який проставляється на документі, що підтверджує факт узяття на облік бюджетного зобов'язання. Бюджетні фінансові зобов'язання органи Державного казначейства реєструють на підставі платіжного доручення на погашення бюджетного зобов'язання. На документах, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання або бюджетного фінансового зобов'язання, ставлять штамп із позначкою «Взято на облік». Органи Державного казначейства здійснюють платежі за тими фінансовими зобов'язаннями, які зареєстровані в органах Державного казначейства.

Бюджетні установи обліковують зобов'язання у Книзі обліку асигнувань та зобов'язань. Книгу відкривають на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків за кожним кодом функціональної класифікації видатків за КЕКВ і ведуть окремо за загальним та спеціальним фондами.

У ній реєструють кожну укладену угоду, виконуючи яку, бюджетна установа має сплачувати кошти за отримані послуги чи матеріальні цінності. Після кожної зареєстрованої угоди (бюджетного зобов'язання) та здійсненої оплати (фінансового зобов'язання) у Книзі виводять залишок невикористаних кошторисних призначень, суму невикористаних зобов'язань та суму невикористаних фінансових зобов'язань за кожним кодом функціональної й економічної класифікації видатків.

По завершенні бюджетного року органи Державного казначейства за місцем обслуговування розпорядників бюджетних коштів на підставі інформації, отриманої від розпорядників, здійснюють інвентаризацію зобов'язань розпорядників та закриття рахунків, передбачених для обліку зобов'язань у поточному бюджетному періоді. При цьому проводиться розподіл зобов'язань на бюджетні та позабюджетні. За наявності позабюджетних зобов'язань (позабюджетної кредиторської заборгованості) Державне казначейство вживає до такого розпорядника бюджетних коштів

заходів відповідно до вимог Бюджетного кодексу України і надає інформацію до органів Контрольно-ревізійного управління України.

Проанализирован порядок распределения государственного бюджета по расходам, обоснована необходимость развития и внедрения системы гибкой корректировки расходов из государственного бюджета и усиления контроля за исполнением бюджетных обязательств. Предложены усовершенствования процедуры контроля в части исполнения государственного бюджета по расходам.

Ключевые слова: *распорядители бюджетных средств, бюджетные ассигнования, план счетов, аналитический учет.*

In this article the author analyzes the order of distributing the budget costs according its spending, offers the necessity of system development and introduction flexible correction of charges from the state budget, as well as strengthen control after implementation of budgetary obligations. Is offered the improvement of procedure control in part of implementation of the state budget.

Keywords: *managers of budget costs, budget assignations, chart of accounts, analytical accounting.*

Література

1. Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету» від 25. 05. 2004 р. № 89.
2. Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Положення про порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій» від 09. 01. 2000 р. № 17 // Зб. урядових нормативних актів України. – 2000. – № 13.
3. Качан Л. Соціальні параметри державного бюджету – 2009 / Л. Качан // Соціальний захист. – 2008.
4. Кириленко О., Малиняк Б. Удосконалення розподілу інвестиційних субвенцій місцевим бюджетом у контексті зарубіжного досвіду / О. Кириленко, Б. Малиняк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2007. – № 2. – С. 21–36.
5. Копилов В. Моніторинг реалізації бюджетної стратегії та її коригування / В. Копилов // Економіка України. – 2008. – № 3. – С. 33–39.