



Роман МАКУЦЬКИЙ

СТРУКТУРНО-ФУНКЦІОНАЛЬНА МОДЕЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ ОБЛАСНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА З ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Розглянуто структурно-функціональні механізми казначейського обслуговування Державного бюджету України. Проаналізовано грошові потоки та документообіг у даній сфері, дано узагальнену характеристику вищезазначених процесів. Представлено відповідні моделі, збудовані на основі аналізу наявного порядку казначейського обслуговування Державного бюджету, з врахуванням запланованих змін та авторських інновацій.

The article touches actual problem in the field of budgetary process, in particular, structural-functional mechanisms of treasury maintenance of the State budget of Ukraine. The article contains the results of analysis of money streams and document appeal in the given sphere, and also the generalized description of afore-named processes. In addition, the proper models, built on the basis of analysis of present order of treasury maintenance of the State budget, planned changes and author innovatsiy, are represented.

Здійснення бюджетного процесу є одним із центральних завдань, котрі реалізує держава, виконуючи свої функції. Одним із найважливіших завдань у цьому плані є забезпечення безперервності та прозорості касового виконання бюджету, яке знаходиться у компетенції органів Державного казначейства України (ДКУ). Будучи порівняно молодю структурою, створеною у 1995 р. відповідно до Указу Президента № 335 (335/95), ДКУ зарекомендувало себе як високоефективний та самостійний виконавець касових операцій держави, про що свідчить стабільне зростання обсягу функцій, делегованих цій структурі. Так, починаючи з 1997 р. бюджетна система України перейшла на казначейське обслуговування державного

бюджету не лише за доходами, а й за видатками. З 1999 р. розпочато переведення на казначейське обслуговування позабюджетних коштів бюджетних установ. А з 2004 р. до сфери повноважень управлінь ДКУ включено обслуговування місцевих бюджетів. Такий динамічний розвиток можливий тільки завдяки наполегливій та інтенсивній роботі. Він пов'язаний зі зростанням відповідальності органів ДКУ за проведені операції та передбачає постійний науковий і емпіричний пошук шляхів удосконалення моделей організації системи касового виконання Державного бюджету України. Тому завданням даної публікації є створення теоретико-методологічної бази для подальших пошуків шляхів підвищення

ефективності функціонування системи ДКУ на її обласному рівні, а практичним – побудова відповідних моделей та внесення пропозицій по даній темі.

Методологічний характер даної статті передбачає необхідність огляду нормативної документації, котра визначає реальні механізми організації процесу казначейського обслуговування Державного бюджету на рівні обласних управлінь ДКУ, що використовуються у бюджетній сфері на сьогоднішній день. Тому, в контексті аналізу останніх розробок передбачається розглянути способи організації документообігу та руху коштів, на основі яких буде побудована наочна модель. Крім того, дана стаття присвячена огляду запланованих, закріплених нормативно, але ще не впроваджених на даний момент положень щодо вдосконалення системи касового виконання державного бюджету обласними управліннями ДКУ із побудовою відповідної моделі. Аналіз пропонує структурно-функціональних моделей дозволить чітко окреслити невирішену проблематику, а також внести авторські пропозиції щодо її вирішення, котрим і присвячується стаття.

Відтак, метою даної статті є характеристика актуальних процедур організації обслуговування Державного бюджету України територіальними органами казначейства, проведення аналізу перспектив у даній сфері та розробка авторської інноваційної моделі. Відтак, при її написанні сформульовані наступні завдання: проаналізувати процес обслуговування Державного бюджету України як систему грошових та інформаційних потоків; збудувати структурно-функціональні моделі касового виконання Державного бюджету України органами ДКУ, виходячи з наявного стану справ, запланованих змін та авторських інноваційних пропозицій. Методологічну основу дослідження становить кросдисциплінарний підхід як максимально глибоке, багатаспектне

розуміння суті, природи та закономірностей функціонування державних фінансів. У контексті пропонованого дослідження підвищеним підходом розуміємо теоретично обґрунтоване, методологічно вивіроне та емпірично верифіковане застосування методичної бази кількох суміжних дисциплін задля підвищення ефективності управління бюджетними коштами в процесі касового виконання Державного бюджету України органами ДКУ.

Аналіз грошових потоків з обслуговування касового виконання державного бюджету на рівні обласного управління ДКУ

Реалізуючи кросдисциплінарний підхід, обраний в якості методологічної парадигми даної статті, звернемось до поняття “грошового потоку” на рівні підприємства. Фінансовий менеджмент розглядає грошові потоки підприємства як “сукупність розподілених у часі надходжень і виплат грошових засобів, генерованих господарською діяльністю підприємства” [1, 392]. Цінним елементом даного визначення, на нашу думку, є його динамічний вимір, у контексті якого грошовий потік розглядається як відносно мінливий, нефіксований у часі, а частково як структурований хронологічно, а головне – залежний від господарської діяльності підприємства у широкому розумінні поняття (оскільки може включати як процеси виробництва й реалізації продукції, так і, наприклад, операції кредитування тощо). На рівні загальнодержавних фінансів доцільно також розглядати грошові потоки (готівкові та безготівкові) як динамічні, хронологічно структуровані, залежні від внутрішньої господарської та фінансової діяльності, зовнішньоекономічних відносин та нормативно-правового структурування самого бюджетного процесу.

У ході виконання державного бюджету виникають грошові потоки, які спрямовані

як на консолідацію коштів, так і на їхню диференціацію – витрачання у межах розпорядників коштів різного рівня. Рух грошових коштів у процесі їх консолідації має умовно висхідний напрямок: від суб'єктів господарювання у вигляді податків та обов'язкових платежів через обласні управління ДКУ на Єдиний казначейський рахунок (ЄКР), відкритий у НБУ. Та навпаки – витрачання коштів має умовно низхідний напрямок: від міністерств через обласні управління казначейства до розпорядників та одержувачів коштів нижчого рівня у вигляді фінансування під зареєстровані фінансові зобов'язання. При цьому ДКУ, котре обслуговує проходження цих потоків, є учасником системи електронних міжбанківських переказів НБУ в процесі розрахунків при роботі за ЄКР.

Функціонування ЄКР дає змогу реалізувати принцип єдності каси, тобто дозволяє сконцентрувати всі фінансові ресурси бюджетної сфери в єдиному місці, створюючи тим самим адекватні передумови для ефективного оперативного управління, контролю та аналізу наповненості бюджету у кожен момент часу. Можливість маневрування реальними залишками коштів на ЄКР особливо важлива для оперативного перерозподілу ресурсів у випадку виникнення нагальних потреб. Так, якщо має місце недовиконання дохідної частини бюджету порівняно із запланованими показниками, то аналіз даних по ЄКР дозволяє максимально оперативно внести зміни у видаткову частину бюджету, тобто скоротити розписи видатків, встановити необхідні ліміти тощо. Таким чином, ЄКР як технічний інструмент є невід'ємною складовою частиною механізму казначейського обслуговування Державного бюджету.

Загальний цикл проходження коштів у висхідному та низхідному напрямку можна розглядати як загальносистемний рух коштів у загальнодержавному, макроеко-

номічному вимірі. Натомість проходження коштами етапу обласних органів ДКУ з такої точки зору має підсистемний характер та подвійну природу, оскільки по-різному здійснюється на етапах консолідації та витрачання коштів.

Процеси консолідації доходів та здійснення видатків бюджетних коштів на етапі проходження рівня обласного управління ДКУ, визначені нами як підсистемний етап у функціонуванні грошових потоків, мають *симетричний характер*. На основі аналізу його особливостей принцип організації висхідних потоків можна назвати "*законом асиміляції*", а низхідних – "*цільової дисперсії*". На практиці йдеться про те, що консолідація доходів на рівні обласного управління ДКУ здійснюється як об'єднання, злиття на єдиний котловий рахунок декількох окремих грошових потоків, а витрачання коштів – як дуже чітка програмно-цільова диференціація коштів. Вищеописану симетрію узагальнює та ілюструє схема, представлена на рис. 1.

Кількість та характер грошових потоків, які асимілюються та диференціюються в процесі виконання державного бюджету, можна розглядати під декількома кутами зору, беручи за основу потреби аналітично-прогнозної діяльності органів державної влади стосовно інформації щодо доходів та видатків держбюджету. Коротко проаналізуємо зміст наявних класифікацій.

Відповідно до статті 9 Бюджетного кодексу України [2] доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти. Такий підхід до класифікації грошових потоків, що консолідується у бюджеті, є доцільним з теоретичної точки зору, а також для аналізу макроекономічних показників розвитку держави, оскільки чітко розмежовує доходи відповідно до джерела та самої

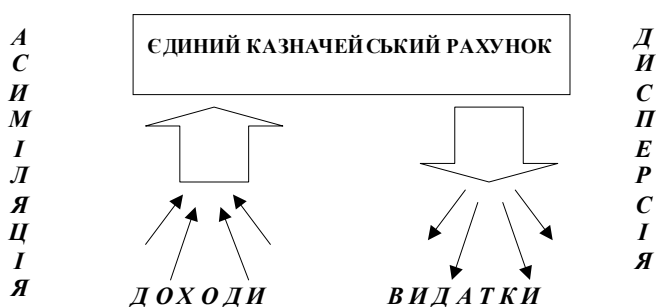


Рис. 1. Реалізація принципів асиміляції та дисперсії в процесі консолідації доходів та здійснення видатків державного бюджету

природи консолідованих коштів. Але у практичній діяльності органів Державного казначейства України щодо обслуговування консолідації бюджетних коштів використовується дещо інший класифікаційний підхід, закріплений у особливій частині Бюджетного кодексу.

Статтею 29 Бюджетного кодексу України [2] "Склад доходів державного бюджету України" доходні грошові потоки розглядаються у такому розрізі: 1) доходи (за винятком тих, що згідно з статтями 64, 66 та 69 цього Кодексу закріплені за місцевими бюджетами), що отримуються відповідно до законодавства про податки, збори і обов'язкові платежі та Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів", а також від плати за послуги, що надаються бюджетними установами, які утримуються за рахунок Державного бюджету України, та інших визначених законодавством джерел, включаючи кошти від продажу активів, що належать державі або підприємствам, установам та організаціям, а також проценти і дивіденди, нараховані на частку майна, що належить державі в майні господарських товариств; 2) гранти і дарунки у вартісному обрахунку; 3) міжбюджетні трансферти з місцевих бюджетів.

На нашу думку, порядок консолідації і подальшого розподілу та використання доходів бюджету повинен опиратись на

більш деталізовану класифікацію, котра би містила подвійну характеристику доходів та дозволяла більш різносторонньо аналізувати фінансові показники виконання держбюджету. Така класифікація повинна розмежовувати податкові надходження та обов'язкові платежі з власними надходженнями установ та організацій, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету. Таке роз-

межування пов'язане з принциповими відмінностями у порядку використання груп коштів, про які йтиметься нижче. Крім того, така класифікація повинна враховувати рівень бюджету, який обслуговується органами ДКУ (доходи державного та місцевих бюджетів).

На етапі зарахування платежів визначений нами "принцип асиміляції" реалізується за рахунок того, що на балансі обласних управлінь ДКУ відкриваються аналітичні рахунки в розрізі районів та кодів бюджетної класифікації доходів. Платники податків сплачують платежі до бюджету через установи банків, у яких вони обслуговуються. Банк платника перераховує грошові кошти через СЕП НБУ на рахунки за надходженнями, відкриті в обласному управлінні ДКУ. Всі надходження до бюджетів попадають на відповідні казначейські рахунки. Цей момент є переломним у реалізації процесу асиміляції, оскільки власне після потрапляння коштів на аналітичні рахунки вони направляються на єдиний казначейський рахунок, тобто, перетворюються на недиференційований, неструктурований грошовий потік, скерований до державного бюджету України. Проте реалізація принципу асиміляції можлива тільки після того, як органами ДКУ будуть проведені операції щодо повернення надмірно або помилково зарахованих коштів, відшко-

дування платникам податку на додану вартість відповідно до висновків податкових органів, розподіл платежів до бюджетів за нормами, встановленими законодавчими актами, та відрахування дотацій місцевим бюджетам.

Симетричний за структурою до консолідації доходів процес здійснення видатків як "цільової дисперсії коштів" полягає у проведенні платежів, які не підлягають поверненню. Кількість та зміст напрямків дисперсії коштів визначається, виходячи з наявної класифікації видатків: відомчої, функціональної, програмної чи економічної. Кожен із видів класифікації передбачає різний ступінь дисперсії. Так, згідно з функціональною класифікацією дисперсія грошових потоків здійснюється відповідно до розділів, що визначають реалізацію функцій держави, АРК чи місцевого самоврядування, а також відповідно до підрозділів та груп, в яких конкретизуються напрями спрямування коштів. З погляду економічного змісту видатки, як відомо, поділяються на поточні, капітальні, а також кредитування за вирахування погашення. Дисперсія грошових потоків у частині видатків здійснюється також у розрізі окремих відомств (головних розпорядників бюджетних коштів). Крім вищезазначених підходів до дисперсії видаткових коштів, в наявності й програмно-цільовий підхід з чітким визначенням найбільш конкретних напрямків використання коштів.

Зазначимо, що категорія видатків не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування. Дисперсія бюджетних коштів у вигляді видатків проводиться відповідно до бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України, що дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету.

Організація бюджетного процесу, зокрема в частині вищеписаних прин-

ципів асиміляції та дисперсії, дозволяє обласним управлінням ДКУ оперативно порівнювати суми доходів та видатків, консолідованих та розподілених протягом звітного періоду, тобто, здійснювати оперативне аналітичне балансування державного бюджету на рівні області. На нашу думку, доцільно ввести і хронологічний принцип аналізу. Фактично йдеться про третій вимір (часовий), який характеризує бюджетний процес як дискретний, по-різному збалансований у кожний конкретний момент часу. Іншими словами, моментальний зріз сальдо бюджету залежатиме не лише від абсолютного розміру грошових потоків по консолідації чи розподілу коштів, а й від їхнього співвідношення у конкретний момент часу та може значно відрізнятися від зведеного показника бюджету на кінець звітного періоду. Більше того, проміжні, дискретні сальдо балансу можуть абсолютно не корелювати з остаточним показником, а проте, відображати фінансово-економічну реальність стану та динаміки бюджетного процесу.

Різкі перепади у збалансованості бюджету, навіть до рівня дефіциту, мають під собою певне економічне підґрунтя, об'єктивну детермінацію (наприклад: виплата заробітної плати, пік витрат за якою має місце двічі на місяць). Проте науковий аналіз вказаних коливань може стати основою для специфічного резервування коштів з метою уникнення тимчасових касових розривів.

Отже, аналізуючи мобілізацію доходів Державного бюджету як процес асиміляції різноманітних джерел коштів та здійснення видатків як процес дисперсії єдиного потоку грошових коштів, органи ДКУ можуть у межах своїх повноважень та компетенції здійснювати і дискретне аналітичне балансування бюджету та, застосовуючи методи математичної статистики і моделювання, проводити обґрунтоване дослідження й прогно-

зування дефіцитних та профіцитних тимчасових коливачів наповненості державного бюджету на територіальному (обласному) рівні.

Оцінка організації документообігу на рівні обласного управління ДКУ

Організація документообігу є надзвичайно важливою складовою бюджетного процесу, оскільки забезпечує його інформаційну базу, а відтак є основою для реалізації основних принципів, закріплених бюджетним законодавством – єдності, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності, субсидіарності, цільового використання коштів, справедливості й неупередженості, публічності та прозорості, відповідальності [2].

Спираючись на висвітлений у попередньому розділі принцип розподілу грошових потоків на загальносистемні та підсистемні, розглядатимемо документообіг з аналогічної точки зору. Таким чином, під загальносистемним документообігом розумітимемо циркуляцію документів та форм звітності на макроекономічному рівні: між основними учасниками бюджетного процесу, такими як ДКУ, Міністерство фінансів, ДПА, головні розпорядники коштів. Не всі з цих документів потрапляють на рівень обласного управління ДКУ, а відтак, не всі вони становлять науковий інтерес з точки зору розв'язання завдань даного дослідження. Натомість підсистемний рівень включає лише ті документи, котрі безпосередньо використовуються на "вході" в обласні управління ДКУ та формуються на "виході" як при висхідному (акумулювання доходів), так і при низхідному (здійснення видатків) русі коштів.

Підсистемний документообіг стосується документального забезпечення обліку доходів держбюджету, здійснених видатків розпорядників коштів та звітування за проведеними операціями. Вирішення

прикладних завдань даної публікації вимагає короткого огляду вхідних та вихідних документів на рівні обласного управління ДКУ у розрізі учасників бюджетного процесу, що здійснюється нами за допомогою таблиці 1.

Практика казначейської справи засвідчує наявність часового розриву між грошовими та документальними потоками, а також певних змістовних розбіжностей між ними, як, наприклад, надмірне документальне узагальнення або, навпаки, недоцільна деталізація інформації на паперових та електронних носіях. Задля теоретичного обґрунтування напрямків підвищення ефективності процесу касового виконання держбюджету органами ДКУ доцільно детально співставити хронологічний та змістовний виміри реальних документальних та грошових потоків. Теоретико-прикладним результатом такого аналітичного порівняння є представлені у наступному розділі структурно-функціональні моделі діяльності органів ДКУ.

Побудова структурно-функціональних моделей діяльності обласних управлінь ДКУ щодо казначейського обслуговування держбюджету

Розгляд системи документальних та грошових потоків, поданий у попередніх розділах без урахування хронологічної та змістовної прив'язки між ними, дає аналітичне бачення предмету дослідження, дозволяє абстрагуватися від взаємних змістовно-хронологічних доповнень, інформаційних "викривлень", хибне враження про які виникає за умови одночасного їх вивчення. Як показує вітчизняний досвід, оперативна інформація як основа прийняття управлінських рішень повинна бути чітко диференційована на основі свого походження. Слід розрізняти дані, відображені в супровідних документах щодо господарських операцій, та

Таблиця 1

Характеристика документообігу в процесі касового виконання держбюджету на рівні обласного управління ДКУ

Етап бюджетного процесу	Учасник бюджетного процесу	Вхідні документи	Вихідні документи
Акумуляція доходів	ДКУ	Розпис доходів	Форма звітності 412; звіт по доходах
	Податкові органи	Висновки про повернення надмірно та/або зайво сплачених платежів	Форма звітності 412; виписки з рахунків, відкритих для зарахування податкових платежів
	Розпорядники коштів	—	—
	Інші користувачі фінансової звітності	Листи, запити	Відповіді на запити
Здійснення видатків	ДКУ	Мережа розпорядників коштів, що отримують кошти з державного бюджету; розпис видатків державного бюджету загального та спеціального фонду та помісячний план асигнувань; реєстр на виділення асигнувань	Інформація про неоплачені фінансові зобов'язання розпорядників коштів
Здійснення видатків	Розпорядники коштів державного бюджету	Копія паспорту бюджетної програми, кошторис по загальному та спеціальному фонду; помісячний план асигнувань загального фонду держбюджету; реєстри юридичних та фінансових зобов'язань; платіжні доручення та підтверджуючі документи для проведення видатків; заявки на отримання готівки; фінансова звітність	Виписка з реєстраційного чи особового рахунку; другий примірник платіжного доручення з штампом та підтверджуючий документ з відповідною відміткою; витяг з розпису по загальному та спеціальному фонду та помісячного плану асигнувань загального фонду держбюджету
	Інші користувачі фінансової звітності	Листи, запити	Інформація по запитах

реальний рух коштів на реєстраційних рахунках розпорядників коштів. Класифікація інформації та її використання для прийняття господарсько-фінансових

рішень стає особливо актуальним завданням з огляду на те, що не всі документи із охарактеризованих вище мають безпосередній зв'язок з реальними

грошовими потоками. Деякі з них відіграють важливу, проте допоміжну роль, як, наприклад, мережа розпорядників, котра дозволяє лише верифікувати правомірність участі того чи іншого розпорядника коштів у процесі фінансування.

Збудувавши фрагментовану картину руху документів та коштів у процесі касового виконання державного бюджету, можна перейти до теоретичного узагальнення, а саме – до побудови структурно-функціональної моделі, котра буде об'єднувати як документальний, так і фінансовий вимір виконання державного бюджету в його часовій розгортці. Дана модель наведена на рис. 2.

Дана модель має характер структурно-функціональної схеми, оскільки відображає рух грошових коштів та супровідних і підтверджуючих документів при взаємодії учасників бюджетного процесу, котра виникає в процесі обслуговування касового виконання державного бюджету органами ДКУ. Вертикальний перебіг збудованої моделі має двочастинну структуру та відображає два напрямки руху коштів, котрі охарактеризовані як висхідні, що здійснюються на основі принципу асиміляції, та низхідні, котрі здійснюються на основі принципу цільової дисперсії. Дві частини теоретичної моделі умовно розділені хронологічною віссю, котра є спільною для кожної з них та відображає симультанність виконання дохідної та видаткової складової державного бюджету. Практичним результатом названої одночасності операцій щодо асиміляції та дисперсії є щоденне саль-

до, котре виводиться з оборотно-сальдового балансу (форма 1).

Як ілюструє збудована модель, процес акумуляції доходів відбувається у два етапи. Перший є фактично зовнішнім для органів ДКУ, оскільки вони відіграють пасивну роль рецепції коштів. Другий етап пов'язаний з активною діяльністю органів ДКУ, котра розгортається як між структурними підрозділами, так і всередині них, а також в системі розпорядники-казначейство. Основною функцією органів ДКУ на цьому етапі є розподіл податкових та неподаткових надходжень відповідно до нормативів, закріплених в Бюджетному кодексі України та законі "Про державний бюджет" на відповідний період та інших нормативних актах, а також перерахування загальної суми надходжень на єдиний казначейський рахунок на рівень ДКУ.

На нашу думку, щоденне обов'язкове перерахування всієї суми акумульованих



Рис. 2. Структурно-функціональна модель організації грошових потоків та документообігу в процесі касового виконання держбюджету органами казначейства

на рівні області коштів містить загрозу неефективного використання ресурсів, а саме – зайвої циркуляції грошових потоків в системі державного казначейства, зі всіма можливими негативними наслідками (невиправдані фінансові, часові, трудові затрати, зростання ймовірності допущення технічних помилок тощо). Детальний аналіз цього аспекту проводиться нижче, у зв'язку з авторською моделлю та пропозиціями щодо раціоналізації руху коштів у процесі касового виконання державного бюджету.

Як ілюструє модель, наведена на рис. 2, здійснення видатків з державного бюджету (дисперсія коштів) включає два паралельних процеси – реєстрацію зобов'язань та проходження коштів від головного розпорядника до безпосереднього надавача товарів, робіт та послуг. Останній проходить у чотири етапи – виділення асигнувань головним розпорядником коштів; безпосереднє зарахування на реєстраційні рахунки розпорядника коштів; подання документів на проведення оплати; перерахування коштів надавачу товарів, робіт, послуг.

Хронологічна вісь, розташована на схемі, дозволяє відобразити часове накладання двох типів операцій щодо дисперсії коштів – перманентної реєстрації юридичних та фінансових зобов'язань та практично незалежного від цієї реєстрації виділення асигнувань. Це один із ключових моментів моделі, котрий характеризує актуальний стан процедури касового виконання держбюджету. Йдеться про повну відсутність оперативного управління на рівні головних розпорядників коштів та органів ДКУ. Практично не проводиться співставлення потреб у коштах на погашення зобов'язань та їхнього надходження: процеси реєстрації зобов'язань та виникнення реальної заборгованості жодним чином не пов'язані з надходженням коштів. Останнє здійснюється відповідно до планових показ-

ників, зафіксованих у розписі та кошторисі видатків на утримання бюджетної установи.

Наявний стан справ, позитивні та негативні аспекти бюджетного процесу на етапі касового виконання головного фінансового плану держави турбують керівництво та аналітико-методологічні служби системи ДКУ. В результаті плідної співпраці Державного казначейства та Міністерства фінансів України запропонована нова модель проходження коштів, описана у наказі ДКУ від 25.05.2004 р. № 89 "Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками" [3], та наказі ДКУ від 09.08.2004 р. № 136 "Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України" [4]. Необхідність розробки та прийняття названих наказів пов'язана із необхідністю виконання статей 48, 51, 112 Бюджетного кодексу України [2]. Основною метою даних нормативних актів є забезпечення здійснення контролю органами ДКУ при прийнятті зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні.

Застосування даних нормативних актів в обов'язковому порядку має комплексний характер. Відокремлення та реалізація будь-якого з них без врахування положень іншого нівелює закладені у нормативному акті передумови досягнення бажаних фінансово-економічних результатів.

Новизна згаданих нормативних актів полягає у визначенні поняття відкритих асигнувань як права, наданого головним розпорядникам та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня щодо розподілу виділених асигнувань загального та спеціального фонду державного бюджету, надання асигнувань підвідомчим установам та використання бюджетних асигнувань з урахуванням прийнятих зобов'язань. Відкриті асигнування забез-

печуються ресурсами у порядку, визначеному ДКУ. Органи казначейства обліковують пропозиції про відкриті асигнування із загального фонду державного бюджету у розрізі головних розпорядків на рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку. На підставі затверджених пропозицій головних розпорядників коштів ДКУ готує розпорядження щодо зарахування асигнувань на узагальнені рахунки відкритих асигнувань загального фонду державного бюджету. Зазначимо, що на даний час розроблена схема не впроваджена у роботу органів ДКУ, що залишає час для її подальшого вдосконалення, що й проведено у даній публікації.

Аналітико-синтетичне опрацювання названих наказів за умов їхнього системного запровадження відображає структурно-функціональна модель, представлена на рис. 3.

Які на попередній схемі, модель, представлена на рис. 3, складається із двох процедурних частин, котрі здійснюються паралельно та одночасно: ДКУ забезпечує касове виконання держбюджету за доходами (асиміляція) та за видатками (цільова дисперсія коштів). Виконання державного бюджету в дохідній частині згідно з вищеназваними нормативними актами не відрізняється від актуальної схеми процедури асиміляції коштів. Натомість принципові зміни торкаються порядку виконання державного бюджету в частині здійснення видатків.

Якщо порівняти інформацію, представлену на рис. 2 та рис. 3, то стає

зрозуміло, що таким чином нівелюється поняття тимчасово вільних залишків на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів. Адже механізм відкритих асигнувань дозволяє спочатку реєструвати зобов'язання і уже після цього під конкретну кредиторську заборгованість виділяти асигнування. Таким чином виникає можливість уникнення автоматичного виділення асигнувань, без урахування конкретної потреби у них, як це має місце на даний час.

У практиці казначейської справи процедурно це пропонується реалізувати наступним чином: розпорядники бюджетних коштів за умови взяття бюджетного зобов'язання протягом трьох робочих днів з дати його виникнення подають до відповідного органу ДКУ реєстр зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та оригінали документів або їх копії, засвід-



Рис. 3. Структурно-функціональна модель запланованої організації грошових потоків та документообігу в процесі казначейського обслуговування держбюджету

чені у встановленому порядку, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання. Також разом з цим розпорядники подають платіжні доручення на погашення бюджетних фінансових зобов'язань. Органи ДКУ на підставі даних обліку узагальнюють інформацію щодо зобов'язань, які підлягають оплаті, і подають її у встановлені терміни за визначеними формами у ДКУ для прийняття управлінського рішення. Головні розпорядники коштів при отриманні виписки про відкриті асигнування на центральному рівні подають розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної та економічної класифікації видатків у територіальному розрізі. При отриманні реєстрів на виділення відкритих асигнувань на територіальному рівні залучаються кошти на реєстраційні рахунки розпорядників коштів та на підставі платіжних доручень, поданих заздалегідь, разом з фінансовими зобов'язаннями, проводиться автоматична проплата. Тим самим скорочується час проходження коштів від головного розпорядника до безпосереднього надавача товарів, робіт чи послуг.

Таким чином, вищеописана процедура кардинально змінює загальноприйняті на даний час механізми касового виконання бюджету за видатками. Згідно з розробленою та рекомендованою до впровадження процедурою розпорядник коштів не має залишків на рахунках (третьої клас рахунків), а розпоряджається лише лімітом, тобто кошторисними призначеннями та планом асигнувань, доведених вищестоячими установами, в межах яких він може створювати зобов'язання та кредиторську заборгованість. Основною перевагою цього методу є те, що кошти розподіляються під реальні зобов'язання і погашають нагальну кредиторську заборгованість, а не, як у попередньому випадку, виділяється фінансування під планові показники, затверджені на початку року, які не завжди відповідають реаліям через вплив різноманітних обставин

(недоліки планування, зміна кон'юнктури ринку тощо).

Якщо розглядати даний метод з точки зору виконання бюджету на рівні області, то він загалом виправдовує себе, оскільки обласні управління ДКУ виступають безпосереднім виконавцем волі головних розпорядників коштів на виділення відкритих асигнувань. Тому вони мають реальну інформаційну та кадрову базу для прийняття рішень щодо реєстрації юридичних, фінансових зобов'язань та їх погашення шляхом оплати рахунків. Натомість аналізувати зареєстровані, але не погашені фінансові зобов'язання на рівні міністерств, головних розпорядників коштів, які мають розгалужену мережу в розрізі територій для прийняття рішення щодо погашення зобов'язань шляхом виділення асигнувань у щоденному режимі, є практично неможливим. Розв'язання цієї проблеми можливе лише шляхом збільшення чисельності штатних працівників, підвищення рівня автоматизації, розробки глобальних мережевих програм та забезпечення їх обслуговування, а також, очевидно, відповідного підвищення кваліфікації працівників. Власне ці обставини і гальмують впровадження розробленої моделі у практику.

Вищеописаний механізм здійснення видатків з державного бюджету стосується виключно виконання загального фонду державного бюджету та спеціального фонду в частині інших коштів спеціального фонду. Що стосується власних доходів бюджетної установи (плата за послуги бюджетної установи та суми за дорученням, що отримує бюджетна установа), то витрачання коштів проходитиме у звичному порядку. Єдиним нововведенням планується запровадження обліку юридичних та фінансових зобов'язань по спеціальному фонду.

Враховуючи вищеописані недоліки актуальної та запланованої, але ще не впровадженої схеми касового виконання

державного бюджету в частині видатків, нами розроблено власну модель щодо здійснення названої процедури (рис. 4).

Авторські пропозиції щодо вдосконалення структурно-функціональної моделі організації грошових потоків та документообігу в процесі касового виконання держбюджету стосуються як механізмів асиміляції, так і процедур дисперсії бюджетних коштів.

Насамперед зазначимо, що пропонуваною нами інноваційний підхід передбачає більшу свободу прийняття управлінських рішень органами ДКУ на обласному рівні стосовно поточного перерозподілу акумульованих коштів, відтак – більший обсяг поточної аналітичної діяльності, котра за змістом цілком доступна певному рівню автоматизації. Йдеться про поточний, оперативний аналіз та порівняння податкових і неподаткових надходжень та платежів, котрі поступають протягом операційного дня з зареєстрованими фінансовими зобов'язаннями, що підлягають погашенню на наступний робочий день. Тобто, після закінчення операційного дня в обласних управліннях ДКУ повинен проводитись моніторинг зареєстрованих протягом дня зобов'язань. Отримана інформація служить критичною сумою для відмежування доходів, які в обов'язковому порядку повинні знаходитися на рахунках обласного управління для всіх передбачених проплат на наступний день. Сума акумульованих за день коштів, яка

перевищує отримане критичне значення, повинна бути перерахована на рахунки по обліку доходів в ДКУ. А кошти, котрі залишаються у межах критичного показника, доцільно залишати зарезервованими на субрахунок єдиного казначейського рахунку, відкритого в обласному управлінні державного казначейства.

Доходи, які залишаються на рахунках аналітичного обліку, внутрішніми платіжними документами перерозподіляються на реєстраційні рахунки розпорядників коштів, що зареєстрували відповідні фінансові зобов'язання, які потребують погашення у поточний день. На підставі платіжних доручень, які подані разом з фінансовим зобов'язанням для його погашення та занесені до загального реєстру платіжних доручень, що під-



Рис. 4. Інноваційний варіант структурно-функціональної моделі організації грошових потоків та документообігу в процесі касового виконання держбюджету органами казначейства

лягають проплаті, здійснюється автоматичне перерахування коштів на користь суб'єктів господарювання, що надали товари, роботи чи послуги. Таким чином, реалізується так званий принцип картотеки: платіжні документи перебувають в режимі очікування та проплачуються в автоматичному режимі як тільки відбувається надходження коштів на рахунок розпорядника. Отже, відразу на початку операційного дня виникає можливість автоматичної проплати всіх зареєстрованих напередодні зобов'язань без очікування надходження бюджетних асигнувань.

Крім того, ефективно впровадження запропонованої моделі, на нашу думку, повинно передбачати також такі зміни функціонально-методологічного характеру, як запровадження касового виконання державного бюджету за видатками шляхом реєстрації зобов'язань не лише по загальному, а й по спеціальному фондах держбюджету. Оскільки на сьогоднішній день розрахунки по останніх проводяться з урахуванням лише планових показників, без документального відображення потреби у фінансовому підкріпленні кореспондентського рахунку, що виникає у конкретних умовах виконання державного бюджету.

Із впровадженням інноваційної моделі виникає необхідність внесення змін та доповнень до наявної нормативно-методологічної бази у сфері казначейського обслуговування Державного бюджету. На нашу думку, основними термінами, котрі повинні бути включені, обґрунтовані та детально описані у нових методологічних документах, є поняття "відкритих асигнувань", "денних касових розривів", "оперативного звіту про проведене фінансування на рівні області", "балансового рахунку по обліку заборгованості на покриття денних розривів". Пропонуємо наступні підходи до означення вище перелічених термінів.

Перше із вищеперерахованих понять на даний момент описане у проаналізованих нами наказах. У новій моделі ми

пропонуємо вкладати у цей термін подібний економічний зміст з тією лише різницею, що відкриті асигнування вже не будуть забезпечуватися ресурсами, котрі виділяються головними розпорядниками коштів та розпорядниками другого ступеня, а погашатимуться закумуляованими на території доходами у хронологічному порядку щодо зареєстрованих фінансових зобов'язань у межах призначень. Таким чином, зникає необхідність у формуванні зайвих платіжних документів на виділення асигнувань щодо подальшого погашення зареєстрованих зобов'язань головними розпорядниками коштів.

Запропоноване нами поняття "денних касових розривів" є одним із ключових у авторській структурно-функціональній моделі організації обслуговування касового виконання держбюджету. Його економічним змістом є математична різниця між сумою доходів поточного дня та зареєстрованими фінансовими зобов'язаннями, котрі необхідно погасити на наступний день, тобто це є сума коштів, котра залишиться після проведення операцій наступного дня або котрої буде недоставати у випадку від'ємного значення денного касового розриву. Впровадження цього поняття зумовлене необхідністю проведення щоденного моніторингу та оцінки, котрі дають підстави для прийняття управлінського рішення щодо залучення коштів з субрахунку ЄКР (у випадку від'ємного значення) або перерахування зайвих коштів на дохідні рахунки, відкриті на ім'я ДКУ (у випадку додатнього значення).

Поняття "балансового рахунку по обліку заборгованості на покриття денних розривів" тісно пов'язане із вищеописаним, оскільки власне на цьому рахунку пропонується відображати заборгованість по коштах, які тимчасово були залучені для покриття денного касового розриву. Тобто, коли виникає ситуація, в якій доходи поточного дня не забезпечують повною мірою погашення фінансових зобов'язань,

що зареєстровані на даний момент, проходить процедура залучення тимчасово вільних залишків із субрахунку ЄКР. Дана сума у повній мірі відображається на балансовому рахунку, на наступний день відбувається коригування на розмір кредитового залишку.

Оперативний звіт про проведення фінансування на рівні області необхідний для поточного інформування головних розпорядників про оперативний стан справ у підвідомчих установах, а також служить для ДКУ оперативною інформацією для прийняття управлінських рішень. На нашу думку, форма звіту повинна містити згруповані дані розпорядників коштів у межах головного розпорядника коштів на території. Групування доцільно проводити за кодами економічної та програмної класифікації видатків, оскільки це відповідає програмно-цільовому методу виконання бюджету. Також у даному документі повинна міститися інформація про зареєстровані фінансові зобов'язання за попередній день та сума проплачених зобов'язань наростаючим підсумком з початку року. Крім того, доцільно представити в оперативному звіті про проведення фінансування на рівні області планові показники щодо асигнувань.

Підводячи підсумок слід відзначити, що процеси консолідації доходів та здійснення видатків мають симетричний характер, описаний нами як принципи асиміляції та цільової дисперсії, оскільки на практиці консолідація доходів на рівні обласного управління ДКУ здійснюється як об'єднання, злиття на єдиний рахунок певної кількості окремих грошових потоків, а витрачання коштів – як дуже чітка програмно-цільова диференціація коштів. Кількість та характер грошових потоків, котрі асимілюються та диференціюються в процесі касового виконання державного бюджету, залежить від обраної точки відліку щодо їх класифікації. Бюджетний кодекс

України передбачає декілька способів класифікації грошових потоків, котрі на практиці застосовуються одночасно.

На основі проведеного аналізу грошових потоків та документообігу на рівні обласного управління ДКУ побудовано структурно-функціональні моделі, котрі враховують та відображають реальний хронологічний аспект загальної схеми організації обслуговування касового виконання державного бюджету. Збудовані моделі містять вісь часу, а також розгортку, котра відповідає охарактеризованим у даній публікації процесам асиміляції та цільової дисперсії бюджетних коштів. На основі проведеного аналізу нормативних актів ДКУ, котрі визначають актуальний механізм касового виконання держбюджету, а також тих, що лише плануються до введення у практику казначейської справи, побудовано відповідні структурно-функціональні моделі організації касового виконання державного бюджету. На основі аналізу наявної та запланованої до впровадження ДКУ моделей автором запропоновано власний варіант організації проходження грошових та документальних потоків, а також коротко оглянуто основні методичні аспекти та поняття, необхідні для її реалізації. Докладна характеристика останніх складає важливу перспективу наукових досліджень з даної тематики.

Література

1. Бланк И. А. *Финансовый менеджмент: Учебный курс*. – К.: Ника-центр, Эльга, 2001. – 528 с.
2. *Бюджетный кодекс Украины від 21.06.2001 р. № 2542-III*
3. *Наказ ДКУ від 25.05.2004 р. № 89 "Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками", реєстрація в Міністерстві юстиції України 10.06.2004 р. за № 719/9315.*
4. *Наказ ДКУ від 09.08.2004 р. № 136 "Про затвердження Порядку обліку*

зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України”, реєстрація в Міністерстві юстиції України 30.08.2004 р. за № 1068/9667.

5. Положення про Єдиний казначейський рахунок: Затверджено Наказом Головного управління Державного казначейства України від 21.03.1997 р., № 28.

6. Положення про Єдиний казначейський рахунок: Затверджено Наказом Головного управління Державного казначейства України від 26.06.2002 р., № 122.

7. Петрашко П. Г., Чечуліна О. О., Александров В. Т., Булгакова С. О., Овданський К. М., Назарчук О. І., Сушко Н. І. Казначейська справа. Інтегрований посібник у 2-х т. – Т. 1. – Київ: НВП “АВТ”, 2004. – 288 с.

8. Петрашко П. Г., Чечуліна О. О., Александров В. Т., Булгакова С. О., Овданський К. М., Назарчук О. І., Сушко Н. І. Казначейська справа. Інтегрований посібник у 2-х т. – Т. 2. – Київ: НВП “АВТ”, 2004. – 496 с.

9. Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. Казначейська система: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 590 с.