

Віктор РУСІН

кандидат економічних наук, Західноукраїнський національний університет,
Тернопіль, Україна, viktor.rusin@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-4155-1891

Олена ЖАДАН

кандидат економічних наук, Головне управління Державної казначейської служби України
у Запорізькій області, Запоріжжя, Україна, olenazhadan.uk@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-4898-5913

УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЗДІЙСНЕННЯМ БЮДЖЕТНИХ ВИДАТКІВ

Вступ. В умовах воєнного періоду для фінансової системи України важливим є ефективне використання бюджетних ресурсів, які вкрай необхідні для забезпечення обороноздатності та здійснення своєчасних соціальних виплат населенню. Дотримання бюджетного законодавства, економічність та обґрунтованість при проведенні видатків сприяють збереженню бюджетних ресурсів та спрямуванню їх лише на нагальні потреби. Вищезазначене актуалізує питання щодо удосконалення підходів до здійснення казначейського контролю на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

Мета – проаналізувати стан дотримання законодавства учасниками бюджетного процесу під час здійснення видатків та обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення казначейського контролю.

Результати. В процесі аналізу застосування заходів впливу до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства, зокрема оформлення попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства та зупинення операцій з коштами на рахунках клієнтів, виявлено зменшення кількості таких порушень у 2022 р., що свідчить про підвищення бюджетної дисципліни. Встановлено, що більша частина порушень, а саме 93%, спостерігається при реєстрації бюджетних зобов'язань. Доведено необхідність посилення казначейського контролю за доцільністю та законністю витрачання бюджетних коштів на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань.

Висновки. Запропоновано розширити перелік повноважень органів Державної казначейської служби України в частині перевірки обґрунтування доцільності закупівель, які планують здійснювати розпорядники бюджетних коштів, а також посилення контролю за недопущенням здійснення реєстрації бюджетних зобов'язань за договорами про закупівлю, які можуть бути визнані нікчемними відповідно до законодавства. Наголошено, що посилення казначейського контролю на попередньому етапі перед проведенням

оплати за договорами є більш ефективним, ніж після здійснення операцій з бюджетними коштами.

Ключові слова: бюджетні видатки, казначейське обслуговування, контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Табл.: 3, бібл.: 13.

Viktor RUSIN

Ph. D. (Economics), West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine, viktor.rusin@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-4155-1891

Olena ZHADAN

Ph. D. (Economics), State Treasury Service of Ukraine in the Zaporizhzhia region, Zaporizhzhia, Ukraine, olenazhadan.uk@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-4898-5913

IMPROVEMENT OF TREASURY CONTROL OVER BUDGET EXPENDITURE

Introduction. In the conditions of the war period, it is important for the financial system of Ukraine to effectively use budget resources, which are extremely necessary to ensure defense capability and make timely social payments to the population. Compliance with budget legislation, economy and reasonableness in spending contribute to the preservation of budget resources and directing them only to urgent needs. The above actualizes the issue of improving approaches to treasury control at the stage of registration of budget obligations of managers of budget funds.

The purpose of the article is to analyse the state of compliance with the legislation by the participants of the budget process during the implementation of expenditures and justify proposals for improving treasury control.

Results. In the process of analyzing the application of measures of influence to the participants of the budget process for violations of budget legislation, in particular issuing warnings about improper implementation of budget legislation and stopping operations with funds on customer accounts, a decrease in the number of such violations in 2022 was revealed, which indicates an increase in budget discipline. It was established that most of the violations, namely 93%, are observed during the registration of budget obligations. The need to strengthen treasury control over the expediency and legality of spending budget funds at the stage of registering budget liabilities has been proven.

Conclusions. It is proposed to expand the list of powers of the Treasury bodies in terms of verification of justification of the feasibility of purchases that managers of budget funds plan to carry out, as well as strengthening control over the prevention of registration of budget obligations under procurement contracts, which may be declared null and void in accordance with the law. It is emphasized that the strengthening of treasury control at the previous stage before payment under contracts is more effective than after the implementation of operations with budget funds.

Keywords: budget expenditures, managers of budget funds, treasury service, control over compliance with budget legislation.

JEL Classification: H72, G28.

Постановка проблеми. Ефективне управління бюджетними ресурсами є запорукою успішного соціально-економічного розвитку країни та забезпечення громадян держави необхідними послугами. Повномасштабне вторгнення російської федерації на територію України призвело до значного падіння показників економічної діяльності в країні, погіршення фінансового стану та виникнення нових потреб в державі, які потрібно забезпечувати невідкладно для підтримання економіки та наближення перемоги над ворогом. До таких невідкладних потреб належать фінансування національної оборони та безпеки, заробітної плати працівникам, пенсій та інших напрямів видатків, які є більш нагальними у воєнний період.

За таких умов загострилася необхідність максимально прозорого, цілеспрямованого й результативного витрачання бюджетних коштів та посилення контролю в цьому напрямку. Одним із органів влади, який здійснює контроль за використанням бюджетних коштів є Державна казначейська служба України (далі – Казначейство). У зв'язку з цим набуває актуальності визначення основних проблемних напрямів, які виникають під час казначейського контролю за використанням бюджетних коштів в умовах воєнного стану і критичної обмеженості фінансових ресурсів, та розробка пропозицій щодо його удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика здійснення казначейського контролю за витрачанням бюджетних коштів упродовж останніх років знайшла відображення у працях багатьох вітчизняних науковців та практиків. М. Гупаловська [1] досліджувала особливості здійснення казначейського контролю у бюджетній сфері. В. Дубик та Н. Омелян [2] вивчали контрольні повноваження органів казначейства в контексті підвищення

якості казначейського виконання видаткової частини Державного бюджету України. Д. Ковалевич та В. Рошило [3] розглядали практику управління фінансовими ресурсами та організацію контролю за бюджетними ресурсами в умовах воєнного стану. О. Савастєєва [4], з'ясовуючи вектори трансформації повноважень казначейства в сучасних умовах виконання місцевих бюджетів, значну увагу приділила вивченню дієвого контролю на предмет дотримання бюджетного законодавства. Ю. Ульянченко та Л. Марченко [5] досліджували роль Казначейства в забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. Також Л. Марченко [6] розглядала попередній контроль як складову електронного документообігу в органах Казначейства.

Однак, попри те, що українськими науковцями проведено широкий спектр наукових досліджень, питання щодо удосконалення казначейського контролю за здійсненням бюджетних видатків залишається доволі актуальним та потребує подальшого вивчення.

Метою статті є аналіз дотримання бюджетного законодавства в частині здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів та обґрунтування пропозицій щодо удосконалення казначейського контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Використання бюджетних коштів здійснюється розпорядниками та/або одержувачами бюджетних коштів (далі – розпорядники коштів), тобто установами, підприємствами та організаціями або іншими суб'єктами господарювання, які отримують кошти з державного і місцевих бюджетів та мають право їх витратити з рахунків, відкритих в органах Казначейства.

Контрольні повноваження органів Казначейства за дотриманням розпорядника-

ми коштів бюджетного законодавства визначено статтею 112 Бюджетного кодексу України [7]. До основних повноважень в частині контролю за здійсненням видатків належить перевірка:

- 1) відповідності взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками до відповідних бюджетних асигнувань та паспорту бюджетної програми;
- 2) відповідності платежів до взятих бюджетних зобов'язань та відповідних бюджетних асигнувань [7].

Повноваження щодо контролю за реалізацією бюджетних програм покладаються на головних розпорядників бюджетних коштів та на органи державного контролю в межах їх повноважень. Відсутність затверджених паспортів бюджетних програм не дає підстав органам Казначейства для відкриття чи скерування бюджетних асигнувань головним розпорядникам коштів та в подальшому для їх взяття, реєстрації та погашення ними бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань. Тому розпорядники коштів повинні подавати до органів Казначейства копії паспортів бюджетних програм.

Органи Казначейства з метою здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів реєструють та ведуть облік зобов'язань розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів. За цими напрямками органи Казначейства здійснюють контроль на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань, взятих розпорядниками коштів, зокрема на підставі укладених договорів. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Казначейства затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309 (зі змінами) (далі – Порядок № 309) [8], нормами якого визначено перелік випадків, в яких орга-

ни Казначейства не реєструють бюджетні зобов'язання, а застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, передбачені статтею 117 Бюджетного кодексу України [7].

За умови взяття бюджетного зобов'язання та/або бюджетного фінансового зобов'язання розпорядники коштів подають до відповідних органів Казначейства, у яких вони обслуговуються, Реєстри бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів відповідно разом з іншими документами, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання, у терміни, визначені пунктом 2.2 Порядку № 309 [8]. Працівники органів Казначейства та розпорядники відстежують дотримання таких термінів.

На етапі реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань в органах Казначейства здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів визначеним бюджетним асигнуванням та паспорту бюджетної програми. Працівники органів Казначейства звіряють залишки невикористаних бюджетних асигнувань загального фонду та залишки коштів на рахунках спеціального фонду.

В процесі реалізації контрольних повноважень працівники органів Казначейства можуть виявляти певні порушення бюджетного законодавства, допущені розпорядниками. При виявленні таких фактів порушення бюджетного законодавства, вони мають бути задокументовані, а до порушників – застосовувати заходи впливу. Органи Казначейства в межах повноважень, передбачених статтями 112 та 118 Бюджетного кодексу України, за порушення вимог бюджетного законодавства можуть застосовувати заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України

[7]. Одним із найпоширеніших заходів є попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (далі – попередження).

На підставі даних органів Казначейства проаналізуємо інформацію у кількісному та сумарному виразі стосовно порушень бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу (табл. 1). Для аналізу взято до уваги період 2020–2022 рр., але дані за 2021 р. – лише за 9 місяців у зв'язку з відсутністю в загальному доступі інформації за рік, однак це суттєво не вплине на висновки, які будуть зроблені за результатами аналізу цих даних, оскільки ми зможемо їх порівняти з аналогічним періодом 2022 р.

Як свідчать дані табл. 1, у межах реалізації контрольних повноважень органами Казначейства у 2020 р. попереджено 31071 випадок порушення бюджетного законодавства, що були допущені розпорядниками коштів. За 9 місяців 2021 р. спостерігаємо дещо меншу кількість виявлених

та оформлених органами Казначейства попереджень, ніж у 2020 р. Порівнюючи інформацію щодо кількості оформлених попереджень за 9 місяців 2022 р. з аналогічним періодом 2021 р., зазначимо, що їх кількість зменшилась на 18% та становила 21277 випадків. Щодо загальної суми, на яку було оформлено попереджень, то за 9 місяців 2022 р., порівняно з аналогічним періодом попереднього року, загальна сума була меншою у 3,7 раза та становила 8465,3 млн грн.

Отже, можемо стверджувати, що зменшення кількості оформлених органами Казначейства попереджень у 2022 р. свідчить, що певною мірою підвищилася бюджетна дисципліна у розпорядників.

Протягом 2020–2022 рр. у кількісному виразі переважають попередження по місцевому бюджету, на які припадає 82–86%, а на попередження по державному бюджету – 14–18%. У вартісному виразі співвідношення оформлених попереджень між державним та місцевими бюджетами було

Таблиця 1

Інформація щодо оформлених органами Казначейства попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2020–2022 рр.*

| Показники | 2020 р. | | 2021 р. (січень-вересень) | | 2022 р. (січень-вересень) | |
|---|--------------|----------------|---------------------------|----------------|---------------------------|---------------|
| | кількість | сума, млн грн | кількість | сума, млн грн | кількість | сума, млн грн |
| Загальна сума наданих попереджень | 31071 | 27579,6 | 25964 | 31809,9 | 21277 | 8465,3 |
| <i>державний бюджет</i> | 5486 | 14406,3 | 4049 | 24608,8 | 3017 | 2885,8 |
| у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань | 5172 | 14037 | 3878 | 24574,3 | 2806 | 2866,8 |
| при прийнятті до виконання платіжних доручень | 314 | 369,3 | 171 | 34,5 | 211 | 19,0 |
| <i>місцевий бюджет</i> | 25585 | 13173,3 | 21915 | 7201,1 | 18260 | 55,79 |
| у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань | 24325 | 12988,6 | 21134 | 7105,5 | 17251 | 5502,0 |
| при прийнятті до виконання платіжних доручень | 1260 | 184,7 | 781 | 95,6 | 1009 | 77,5 |

* Складено на основі [9].

приблизно однаковим у 2020 р. – близько 52% належало державному бюджету та 48% – місцевим бюджетам. За 9 місяців 2021 р. у вартісному вираженні більше попереджень було оформлено по державному бюджету, зокрема на суму 24608,8 млн грн, що становило 84% від загальної кількості. У січні-вересні 2022 р. ситуація щодо співвідношення сум кардинально змінилася. Так, по місцевих бюджетах було оформлено попереджень на суму 5579 млн грн, що становило 66% від загальної суми. Натомість на державний бюджет припало лише 34% загальної суми попереджень.

Зазначимо, що впродовж аналізованого періоду за всіма рівнями бюджетів більша частина попереджень у сумарному виразі припадає на порушення під час реєстрації бюджетних зобов'язань, що становить близько 93%. При цьому більше 95% виявлених порушень усувається розпорядниками (табл. 2).

Як видно з табл. 2, протягом 2020 р. було усунуто 29933 порушення норм бю-

джетного законодавства на загальну суму 27251,8 млн грн. Слід також врахувати, що працівники органів Казначейства у багатьох випадках виявлення незначних чи суто технічних помилок у документах, поданих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, в усній формі повідомляють відповідних виконавців, що готували ці документи про наявні помилки. Це дає змогу оперативно усунути наявні порушення та зменшити витрати часу на оформлення відповідних документів щодо виявлених порушень.

Крім цього, органи Казначейства, керуючись статтею 117 Бюджетного кодексу України, можуть застосовувати заходи впливу до порушників бюджетного законодавства у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами [7].

Так, за 9 місяців 2022 р. оформлено 1431 протокол про порушення бюджетного законодавства, що на 331 менше аналогічного періоду попереднього року, та складено 1141 розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках

Таблиця 2

Інформація щодо усунутих розпорядниками коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства у 2020–2022 рр.*

| Показники | 2020 р. | | 2021 р. (січень-вересень) | | 2022 р. (січень-вересень) | |
|---|--------------|----------------|---------------------------|---------------|---------------------------|---------------|
| | кількість | сума, млн грн | кількість | сума, млн грн | кількість | сума, млн грн |
| Загальна сума усунених порушень | 29933 | 27251,9 | 24984 | 31234 | 19901 | 8112,5 |
| <i>державний бюджет</i> | 5256 | 14308,9 | 3853 | 24242,4 | 2889 | 2807,7 |
| у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань | 4950 | 13939,7 | 3703 | 24226,7 | 2687 | 2789,4 |
| при прийнятті до виконання платіжних доручень | 306 | 369,2 | 150 | 15,7 | 202 | 18,3 |
| <i>місцевий бюджет</i> | 24677 | 12942,9 | 21131 | 6991,6 | 17012 | 5304,8 |
| у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань | 23421 | 12759,6 | 20384 | 6899,5 | 16011 | 5227,7 |
| при прийнятті до виконання платіжних доручень | 1256 | 183,3 | 747 | 92,1 | 1001 | 77,1 |

* Складено на основі [9].

розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, що на 546 менше аналогічного періоду попереднього року. Близько 70% протоколів і розпоряджень було оформлено по місцевих бюджетах, зокрема 987 протоколів та 834 розпорядження. При виконанні державного бюджету оформлено 444 протоколи та 307 розпоряджень (табл. 3) [9]. Станом на 01.10.2022 р. за результатами застосованих заходів впливу розпорядниками було усунуто 1319 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 138,4 млн грн.

Проаналізувавши наведені у табл. 3 дані, можемо констатувати, що кількість виявлених органами Казначейства фактів порушень бюджетного законодавства, за якими були прийняті рішення про зупинення операцій із бюджетними коштами, за останні роки суттєво знижується.

Однак зазначимо, що наявність проблемних питань спостерігається саме на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань, що свідчить про необхідність посилення контролю органів Казначейства саме в цьому напрямку.

На період дії воєнного стану органи Казначейства у здійсненні платежів керуються Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою України в особливому режимі в умовах воєнного стану, затвердженим постановою Кабінету Міні-

стрів України від 09.06.2021 р. № 590 (далі – Порядок № 590) [10], в якому визначено черговість проведення органами Казначейства платежів. Крім цього, обов'язковою умовою для проведення платежів є ресурсна забезпеченість єдиного казначейського рахунка (далі – ЄКР).

Слід зазначити, що пунктом 19 Порядку № 590 визначено 3 черги для проведення платежів [10]. Перша та друга черга містять чіткий перелік напрямків видатків. Також у другій черзі напрямки класифікуються за фондами бюджетів: загальним та спеціальним. До третьої черги віднесені інші видатки та надання кредитів без конкретизації напрямків. Для розпорядників це означає, що у випадку, якщо предмет договору про закупівлю відповідає напрямку видатків, визначеному у першій або другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [10], то платежі за таким договором будуть проведені під час воєнного стану та за умови наявності ресурсів на ЄКР. Якщо ж у договорі зазначено інший напрямок видатків, то платежі за таким договором можуть залишитися не оплаченими навіть до кінця воєнного стану.

У зв'язку з цим розпорядникам рекомендується укладати договори про закупівлю тільки за напрямами видатків, визначеними у першій або другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [10]. Якщо за іншим напрямком протягом бюджетного року в ор-

Таблиця 3

Інформація щодо кількості оформлених органами Казначейства протоколів і розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами у 2020–2022 рр.*

| Роки | Державний бюджет | | Місцеві бюджети | | Разом | |
|---------------------------|------------------|--------------|-----------------|--------------|------------|--------------|
| | протоколів | розпоряджень | протоколів | розпоряджень | протоколів | розпоряджень |
| 2020 р. | 684 | 627 | 1867 | 1871 | 2551 | 2498 |
| 2021 р. (січень-вересень) | 364 | 342 | 1398 | 1345 | 1762 | 1687 |
| 2022 р. (січень-вересень) | 444 | 307 | 987 | 834 | 1431 | 1141 |

* Складено на основі [9].

гані Казначейства було зареєстровано бюджетне зобов'язання, але не оплачено (за умови наявності підписаної накладної на товар (акту наданих послуг або виконаних робіт), то за таким зобов'язанням у розпорядника виникає кредиторська заборгованість, яка перереєструється на наступний бюджетний рік. Умовою для погашення кредиторської заборгованості у наступному бюджетному періоді є затвердження відповідного напрямку у паспорті бюджетної програми розпорядника. Таким чином, наявність зареєстрованих, але неоплачених бюджетних зобов'язань передбачає для розпорядника негативні наслідки, зокрема можливе вирішення спору з виконавцем договору у судовому порядку.

Проте в окремих випадках напрями видатків, які не підпали під першу або другу чергу пункту 19 Порядку № 590 [10], можуть бути дійсно важливими для розпорядника, щоб забезпечити нагальну потребу під час воєнного стану.

Отже, з метою запобігання накопиченню кредиторської заборгованості на бюджетних рахунках розпорядників та усунення перешкод для закупівлі товарів робіт або послуг, необхідних для забезпечення реальної потреби розпорядників під час війни, слід наділити органи Казначейства функціями щодо перевірки доцільності та необхідності здійснення такої закупівлі розпорядником. Для розгляду представниками органів Казначейства необхідності проведення платежів, що не належать до першої або другої черги пункту 19 Порядку № 590 [10], розпорядник повинен надати письмове обґрунтування важливості здійснення таких платежів. У разі наявності фінансових ресурсів на ЄКР органи Казначейства можуть надати дозвіл на проведення платежів, доцільність яких обґрунтована розпорядником.

Слід зазначити, що в деяких випадках обґрунтування від розпорядників необ-

хідно вимагати, навіть якщо предмет договору відповідає напрямкам видатків, визначених в другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [10]. Наприклад, якщо розпорядник приносить до органу Казначейства підтвердні документи для реєстрації бюджетних зобов'язань та оплати за договором на закупівлю товарів, робіт або послуг, із сутності яких точно зрозуміло, що вони не доцільні під час війни. В такому разі надання розпорядником письмового обґрунтування також є потрібним, щоб не допустити в умовах обмеженого фінансування безпідставно необґрунтованого витрачання бюджетних коштів.

Під час здійснення органами Казначейства своїх повноважень також важливим є перевірка законності взяття розпорядником бюджетних зобов'язань, зокрема укладення договору. Адже законодавство містить для розпорядників застереження щодо недопущення випадків, в яких укладений договір може бути визнано нікчемним. Проте серед повноважень органів Казначейства не передбачено можливості відмовляти розпорядникам у реєстрації бюджетних зобов'язань у разі, якщо договір може бути визнано нікчемним.

У період ведення бойових дій та тимчасової окупації частини територій України багато суб'єктів господарювання змінили своє місцезнаходження, але не внесли відповідні зміни у реєстраційні документи та не повідомили контролюючі органи, як передбачено статтею 16.1.11 Податкового кодексу України [11].

Водночас, згідно зі статтею 13 Закону України від 15.04.2014 р. № 1207-VII "Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України", здійснення господарської діяльності юридичними особами, фізичними особами-підприємцями та фізичними особами, які провадять незалежну

професійну діяльність, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є тимчасово окуповані території, дозволяється виключно після зміни їхньої податкової адреси на іншу територію України [12]. Якщо стороною укладеного договору про закупівлю є суб'єкт господарювання, місцезнаходженням якого є тимчасово окупована територія, то такий договір вважається нікчемним.

Щодо казначейського контролю за недопущенням до оплати таких договорів, то у статті 7 Закону України "Про публічні закупівлі" від 25.12.2015 р. № 922-VIII визначено, що органи Казначейства не допускають здійснення платежів із рахунка розпорядників згідно з узятим фінансовим зобов'язанням за договором про закупівлю у випадку набуття чинності рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі/спрощеної закупівлі недійсною та/або договору про закупівлю нікчемним [13]. Однак, як визначено законодавством, для того, щоб не допустити органам Казначейства здійснення платежів в такому випадку, то потрібна лише наявність відповідного рішення суду. Якщо ж рішення суду відсутнє, то органи Казначейства, навіть якщо помітили у документах, що місцем реєстрації суб'єкта господарювання є тимчасово окупована територія, відмовити у реєстрації бюджетного зобов'язання не мають законних підстав. Водночас, у пункті 2.10 Порядку № 309 серед випадків, в яких органи Казначейства не реєструють бюджетні зобов'язання, а застосовують заходи впливу, визначені статтею 117 Бюджетного кодексу України [7], також відсутня вимога не реєструвати зобов'язання, якщо договір має ознаки, за якими його слід визнати нікчемним.

На підставі вищезазначеного слід запропонувати уточнити повноваження органів Казначейства та доповнити їх правом відмовляти у реєстрації бюджетних

зобов'язань, якщо у договорі про закупівлю місцезнаходження зареєстровано на тимчасово окупованій території України. Це дасть змогу стимулювати суб'єкти господарювання своєчасно здійснювати перереєстрацію їх місцезнаходження та посилити контроль за недопущенням здійснення оплати на підставі договорів, що визнаються нікчемними.

Висновки. Заходи органів Казначейства щодо контролю за здійсненням бюджетних видатків проводяться на етапах до та під час проведення платежів та є ефективнішими і доцільнішими, порівняно з тими, що здійснюються органами державного фінансового контролю після проведення операцій. Казначейський контроль за здійсненням бюджетних видатків дає можливість не допускати нецільового використання бюджетних коштів.

Незважаючи на те, що бюджетна дисципліна розпорядників коштів покращилася, таких порушень впродовж останніх років органи Казначейства виявляють все ще значну кількість, що підтверджує доцільність здійснення в подальшому контрольних повноважень.

За результатами аналізу казначейського контролю щодо реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників в період воєнного стану запропоновано удосконалення повноважень органів Казначейства, яке полягає в наступному.

Для посилення контролю за доцільністю витрачання бюджетних коштів необхідно внести зміни до Порядку № 590, якими визначити для органів Казначейства повноваження з перевірки обґрунтування розпорядниками бюджетних коштів закупівель, які не визначено в першій та другій черзі пункту 19 Порядку № 590 [10] або визначено у другій черзі, але їх доцільність викликає сумніви. Це дасть змогу проводити оплати за напрямками, які є вкрай необхідні

розпорядникам для забезпечення їх діяльності в період війни, а також запобігти необґрунтованому та недоцільному використанню фінансових ресурсів держави.

З метою зменшення випадків оплати за договорами, виконавці яких зареєстровані на тимчасово окупованих територіях, необхідно доповнити пункт 2.10 Порядку № 309 [8] та визначити для органів Казначейства повноваження не допускати оплату за договорами, у яких постачальниками товарів, робіт чи послуг за бюджетні кошти виступають виконавці, зареєстровані на тимчасово окупованих територіях. Тобто за договорами, які містять ознаки нікчемності. Відповідні зміни потрібно також внести до Закону України “Про публічні закупівлі”, передбачивши можливість недопущення платежів із рахунків розпорядників згідно з узятим фінансовим зобов’язанням за договором про закупівлю, у випадку якщо стороною договору виступає суб’єкт господарування, місцезнаходження якого зареєстровано на тимчасово окупованій території України. Ці заходи сприятимуть посиленню контролю за спрямуванням бюджетних коштів та недопущенням їх витрачання на непідконтрольних Україні територіях.

Список використаних джерел

1. Гупаловська М. *Особливості здійснення казначейського контролю у бюджетній сфері. Галицький економічний вісник*. 2020. № 67. С. 122–128.
2. Дубик В. Я., Омелян Н. І. *Підвищення якості казначейського виконання видаткової частини Державного бюджету України. Молодий вчений*. 2018. № 2 (34). С. 709–713.
3. Ковалевич Д., Рошило В. *Реалії та перспективи розвитку системи казначейства України. Фінанси і кредит*. 2022. Вип. II (86). С. 66–78.
4. Савастєєва О. *Вектори трансформації повноважень казначейства в сучасних умовах виконання місцевих бюджетів. Гроші, фінанси і кредит*. 2020. №39. С. 359–364.
5. Ульянченко Ю., Марченко Л. *Роль Державної казначейської служби України в забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. Ефективність державного управління*. 2018. Вип. 2 (55). Ч. 2. С. 195–201.
6. Марченко Л. Ю. *Запровадження системи електронного документообігу в органах Державної казначейської служби України. Публічне управління XXI століття: синтез науки та практики : зб. тез XIX Міжнар. наук. конгресу*. Харків, 2019. С. 399–401.
7. *Бюджетний кодекс України. Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змінами та доповненнями)*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
8. *Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов’язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. Наказ Міністерства фінансів України №309 від 02.03.2012 р. (зі змінами та доповненнями)*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text>.
9. *Інформація про застосування органами Казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства за 2020–2022 роки*. URL : https://www.treasury.gov.ua/timeline?category_id=6&type=posts.
10. *Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану. Постанова Кабінету Міністрів України від 9 червня 2021 р. № 590*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text>.
11. *Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями)*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
12. *Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України. Закон України від*

15.04.2014 № 1207-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>.

13. Про публічні закупівлі. Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>.

References

1. Hupalovska, M. (2020). Osoblyvosti zdiisnennia kaznacheiskoho kontroliu u biudzhethnii sferi [Peculiarities of treasury control in the budgetary sphere]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Herald*, 6(67), 122–128 [in Ukrainian].

2. Dubyk, V. Ya., Omelian, N. I. (2018). Pidvyshchennia yakosti kaznacheiskoho vykonannia vydatkovoї chastynty Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy [Improving the quality of treasury execution of the expenditure part of the State Budget of Ukraine]. *Molodyi vchenyi – A Young Scientist*, 2(34), 709–713 [in Ukrainian].

3. Kovalevych, D., Roshlyo, V. (2022). Realii ta perspektyvy rozvytku systemy kaznacheistva Ukrainy [Realities and prospects for the development of the treasury system of Ukraine]. *Finansy i kredyt – Finance and Credit*, 2(86), 66–78 [in Ukrainian].

4. Savastieieva, O. (2020). Vektory transformatsii povnovazhen kaznacheistva v suchasnykh umovakh vykonannia mistsevykh biudzhetyv [Vectors of the transformation of the Treasury's powers in the modern conditions of the implementation of local budgets]. *Hroshi, finansy i kredyt – Money, Finance and Credit*, 39, 359–364 [in Ukrainian].

5. Ulianchenko, Yu., Marchenko, L. (2018). Rol Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy v zabezpechenni dotrymanna vymoh biudzhethnoho zakonodavstva rozporiadnykamy (oderzhuvachamy) biudzhethnykh koshtiv [The role of the State Treasury Service of Ukraine in ensuring compliance with the requirements of budget legislation by managers (recipients) of budget funds]. *Efektivnist derzhavnoho upravlinnia –*

Efficiency of Public Administration, 2(55), 195–201 [in Ukrainian].

6. Marchenko L. Yu. (2019). Zaprovdzhennia systemy elektronnoho dokumentoobihu v orhanakh Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy [Implementation of the electronic document management system in the bodies of the State Treasury Service of Ukraine]. *Publichne upravlinnia XXI stolittia: syntezy nauky ta praktyky: zb. tez XIX Mizhnar. nauk. konhresu – Public administration of the 21st century: synthesis of science and practice. Coll. theses of the XIX International of science congress*, 399–401, Kharkiv [in Ukrainian].

7. Biudzhethnyi kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 N 2456-17 [Budget Code of Ukraine]. (2010, July, 8). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

8. Pro zatverdzhennia Poriadku reiestratsii ta obliku biudzhethnykh zoboviazan rozporiadnykh biudzhethnykh koshtiv ta oderzhuvachiv biudzhethnykh koshtiv v orhanakh Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 02.03.2012 r. N 309 [On approval of the Procedure for registration and accounting of budget obligations of managers of budget funds and recipients of budget funds in the bodies of the State Treasury Service of Ukraine. Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. (2012, March, 2). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text>.

9. Informatsiia pro zastosuvannia orhanamy Kaznacheistva zakhodiv vplyvu za porushennia biudzhethnoho zakonodavstva za 2020-2022 roky [On approval of the Procedure for registration and accounting of budget obligations of managers of budget funds and recipients of budget funds in the bodies of the State Treasury Service of Ukraine]. Available at: https://www.treasury.gov.ua/timeline?category_id=6&type=posts.

10. Pro zatverdzhennia Poriadku vykonannia povnovazhen Derzhavnoiu kaznacheiskoio sluzhboiu v osoblyvomomu rezhymi v umovakh voiennoho stanu. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.06.2021 r. N 590 [On the approval

of the Procedure for the exercise of powers by the State Treasury Service in a special regime under martial law. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine]. (2021, June, 9). Available at: https://www.treasury.gov.ua/timeline?category_id=6&type=posts.

11. Podatkovyi kodeks Ukrainy. Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. N 2755-VI [Tax Code of Ukraine. Law of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

12. Pro zabezpechennia prav i svobod hromadian ta pravovyi rezhym na tymchasovo okupovanii terytorii Ukrainy. Zakon Ukrainy vid 15.04.2014 r. No 1207-VII [On ensuring the rights

and freedoms of citizens and the legal regime in the temporarily occupied territory of Ukraine. Law of Ukraine]. (2014, April, 15). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>.

13. Pro publichni zakupivli. Zakon Ukrainy vid 25.12.2015 r. N 922-VIII [On Public Procurement. Law of Ukraine]. (2015, December, 25). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.

Стаття надійшла до редакції 18.08.2022.