

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут публічного управління
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

ЖОВКЛА Інна Володимирівна

**Практика і проблематика реалізації органами
Державної казначейської служби України
контролю за дотриманням бюджетного
законодавства/Practice and problems of
implementation by the bodies of the State Treasury
Service of Ukraine of control over observance of
budget legislation.**

спеціальність: 281 - Публічне управління та адміністрування
освітньо-професійна програма - Державна служба

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ДСПУАзм-24
І. В. Жовкла

Науковий керівник:
к.е.н., доцент В. М. Русін

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"__" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ О. П. Кириленко

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	6
1.1. Система фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства	6
1.2. Сутність та призначення казначейського контролю за дотриманням бюджетного законодавства	13
Висновки до розділу 1	20
РОЗДІЛ 2 ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	22
2.1. Реалізація контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень до бюджетів	22
2.2. Аналіз казначейського контролю за витрачанням бюджетних коштів	27
2.3. Особливості застосування органами казначейської служби заходів впливу за порушення бюджетного законодавства	36
Висновки до розділу 2	47
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У СФЕРІ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	49
3.1. Проблемні аспекти здійснення казначейського контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства	49
3.2. Шляхи вдосконалення контролю органів казначейства за дотриманням бюджетного законодавства	55
Висновки до розділу 3	60
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	67

ВСТУП

Актуальність теми. Важливе місце у системі управління ресурсами держави займає контроль з боку державних інституцій, уповноважених на його здійснення. Такий контроль можуть здійснювати як спеціалізовані органи державного фінансового контролю так і органи які в процесі своєї основної діяльності додатково можуть бути наділені контрольними повноваженнями. За умови функціонування в Україні казначейської системи виконання бюджетів органи казначейської служби наділені певними повноваженнями щодо контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства. Для держави, питання дотримання норм бюджетного законодавства усіма учасниками бюджетного процесу є завжди в пріоритеті. Тому, питання які стосуються діяльності органів казначейської служби щодо контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства особливо актуальні.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних та організаційно-методичних положень щодо здійснення контролю органами казначейської служби за дотриманням бюджетного законодавства зробили вітчизняні та зарубіжні науковці й практики, зокрема С. Булгакова, В. Борисенко, Є. Галушка, О. Даневича, Т. Жибер, О. Кириленко, С. Огданський, П. Петрашко, В. Русіна, В. Стоян, Н. Чечуліна, С. Юрій та багато інших. Проте незважаючи на отримані ними наукові результати, окремі аспекти контролю у системі органів казначейства залишилися поза увагою та потребують подальших досліджень для обґрунтування напрямів його вдосконалення.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у науковому обґрунтуванні шляхів вдосконалення контролю органів Державної казначейської служби України за дотриманням бюджетного законодавства.

Досягнення поставленої мети наукового дослідження зумовлене

необхідністю вирішення таких основних завдань:

- дослідити систему системи фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства;
- з'ясувати сутність та призначення казначейського контролю за за дотриманням бюджетного законодавства;
- розглянути реалізації контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень до бюджетів;
- проаналізувати казначейський контроль за витрачанням бюджетних коштів;
- дослідити особливості застосування органами казначейської служби заходів впливу за порушення бюджетного законодавства;
- вивчити проблемні аспекти здійснення казначейського контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства
- визначити шляхи вдосконалення контролю органів казначейства за дотриманням бюджетного законодавства.

Об'єктом дослідження є діяльність органів Державної казначейської служби України пов'язана із здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти контролю за дотриманням бюджетного законодавства органами Державної казначейської служби.

Методи дослідження. Дослідження ґрунтується на діалектичному методі наукового пізнання у взаємозв'язку, взаємообумовленості й історичному розвитку. Також використано методи спостереження, порівняння, вимірювання, абстрагування; аналізу і синтезу; індукції і дедукції, логічний підхід та ін.

Теоретичну й методологічну основу випускної кваліфікаційної роботи складають наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з теорії, методики та

організації контролю за дотриманням бюджетного законодавства (монографії, підручники, навчальні посібники, публікації у спеціалізованих періодичних виданнях, матеріали науково-практичних конференцій).

Інформаційну базу становлять законодавчі й нормативні акти, облікові й звітні дані Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів України.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на вдосконалення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Окремі пропозиції та рекомендації можуть бути враховані та використані в практичній діяльності органів Державної казначейської служби України. Реалізація рекомендацій і пропозицій сприятиме зміцненню фінансової дисципліни учасників бюджетного процесу.

Апробація результатів дослідження. За результатами проведеного у випускній кваліфікаційній роботі дослідження опубліковано тези у збірнику наукових праць «Методологічні проблеми фінансової теорії та практики» (Випуск 6 травень 2020 р.) та у збірнику матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір» (вересень 2021 р.).

Структура та обсяг роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із таких складових: вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел літератури. Основний зміст випускної кваліфікаційної роботи викладено на 71 сторінці машинописного тексту. Робота містить 4 таблиці, 6 рисунків і 52 найменування джерел використаної літератури, що займають 6 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1. Система фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства

Думка вчених з питань тлумачення сутності терміну «контроль» різниться. Ряд авторів пропонують розглядати визначення контролю «як систематичне спостереження і перевірку процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів задля протидії чомусь небажаному» [3, с. 10].

Мартиненко М. М. контроль трактує «...як процес людської діяльності, котрий повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставлених завдань» [24, с. 248]. Схоже визначення даної дефініції представлено у сучасному економічному словнику: «контроль як складова частина управління економічними об'єктами та процесами, полягає у спостереженні за об'єктом з метою перевірки його відповідності бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами» [43, с. 161].

В енциклопедичному словнику бізнесмена контроль визначається «як замір та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що корегують їх» [11, с. 319].

Натомість Є.В. Калюга у своїх наукових працях контроль розглядає не

лише «як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного зростання держави» [17].

Варто підкреслити, що сам елемент контролю є однією із важливих функцій управлінських відносин, яка втілюється в оцінці ефективності виконання управлінських рішень, їх доцільності, виявленні відхилень від заданих параметрів і пов'язаних із цим негативних наслідків, та внесення відповідних коригувань для усунення порушень та попереджень їх у майбутньому. Загалом контроль у сучасній діяльності держави можна ідентифікувати як систему взаємовідносин між державними органами з питань забезпечення відповідності їх фінансових операцій окресленій стратегії та меті. Також його слід розглядати не лише як одну з головних функцій управління, а й як ключову стадію процесу управління.

З іншого боку, контроль – це система заходів, завданням яких є перевірка виконання державними органами їх повноважень відповідно до встановлених вимог і виділеного фінансового забезпечення. З цього випливає, що фінансовий контроль, як елемент системи управління фінансами держави, є формою втілення контрольної функції фінансів.

Основна функція фінансового контролю – реалізація фінансової політики держави щодо забезпечення дієвого процесу формування та ефективного використання фінансових ресурсів що перебувають в усіх ланках фінансової системи. Фінансовий контроль – специфічний вид контролю, який має складну структуру.

Досліджуючи категорію фінансового контролю, окремі вчені роблять акцент на суб'єктах фінансового контролю – державних або громадських органах. Окремі вчені, даючи визначення фінансового контролю, наголошують, «що фінансовий контроль – це комплекс заходів, які здійснює держава з метою успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів» [1, с. 148].

Дослідження свідчать, що науковці та практики нерідко ототожнюють поняття «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль», причиною і наслідком цього, є також відсутність в Україні належної правової й методологічної бази здійснення фінансового контролю.

Саме державний фінансовий контроль являється є одним із видів фінансового контролю, який, в свою чергу, розмежовується залежно від суб'єкта. Фінансовий контроль відповідно до суб'єкта поділяється на: державний контроль, муніципальний контроль, незалежний контроль та контроль власника. Окремим напрямком сучасної фінансової науки є дослідження питань, що стосуються здійснення державного фінансового контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства. Держава, поєднуючи функцію фінансів із сутністю контролю, покликана забезпечити впровадження державного фінансового контролю.

Функція контролю є важливим критерієм оцінки рівня результативності здійснюваних управлінських заходів. Оцінюючи отриманий результат, організація визначає наскільки добре вона функціонує і чи забезпечує досягнення поставлених цілей. Періодично у системі управління слід порівнювати відомості щодо фактичного стану організації з тим станом, в якому вона має знаходитись відповідно до планів які розроблені [7, с. 247].

У сфері фінансової діяльності держави, в її управлінських відносинах завжди наявний елемент контролю, оскільки необхідно оцінювати виконання поставлених завдань, виявляти відхилення від мети і пов'язані з цим негативні наслідки та прийняти коригуючі рішення для вжиття заходів щодо розв'язання наявних проблем, усунення порушень і попередження їх у подальшому. Контроль за рухом грошових коштів здійснюється на всіх стадіях фінансової діяльності та етапах руху грошових коштів держави.

Із прийняттям у 2001 році Бюджетного кодексу України внесено

корективи у розвиток системи державного фінансового контролю, визначено функції та завдання фінансового контролю, загальні засади організації контролю на усіх стадіях бюджетного процесу; основні установи, уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль; основні повноваження тих органів державної влади та місцевого самоврядування які мають право здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства [5].

У Бюджетному кодексі прописані делеговані повноваження зі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначеними органами, зокрема Верховній Раді України, Міністерству фінансів, Рахунковій палаті, Державній казначейській службі України, Державній податковій службі України, Державній аудиторській службі України. Втім, Бюджетним кодексом України остаточно не вирішено багатьох питань, пов'язаних з організацією та регулюванням діяльності ДФК. Контролюючими органами прийнято низку нормативних актів, що деталізують законодавчі акти з питань державного фінансового контролю. Загалом в Україні чинні біля 300 нормативно-правових актів, які певним чином регламентують та регулюють питання ДФК. Відповідно до цих документів функції державного фінансового контролю певною мірою притаманні більшості центральних органів виконавчої влади.

Найвищу юридичну силу серед усіх чинних нормативно-правових актів має Конституція України [19], яка визначає правовий статус та повноваження у сфері контролю таких органів виконавчої та законодавчої влади, як Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України. Конституцією України також визначено контрольні функції Президента як глави держави. Контрольні повноваження мають і місцеві державні адміністрації а також й органи місцевого самоврядування, їх правовий статус визначено Конституцією України, а повноваження - окремими нормативними актами. Водночас слід зазначити, що правовий статус Міністерства фінансів України, як центрального

спеціалізованого органу виконавчої влади з управління фінансами та контролю за рухом і витрачанням фінансових ресурсів Конституцією України не прописаний. Щодо спеціальних органів фінансового контролю, то в Конституції України згадується тільки Рахункова палата, правовий статус всіх інших контролюючих органів визначається іншими законами.

Загальну схему систему органів ДФК наведено на (рис. 1.1).

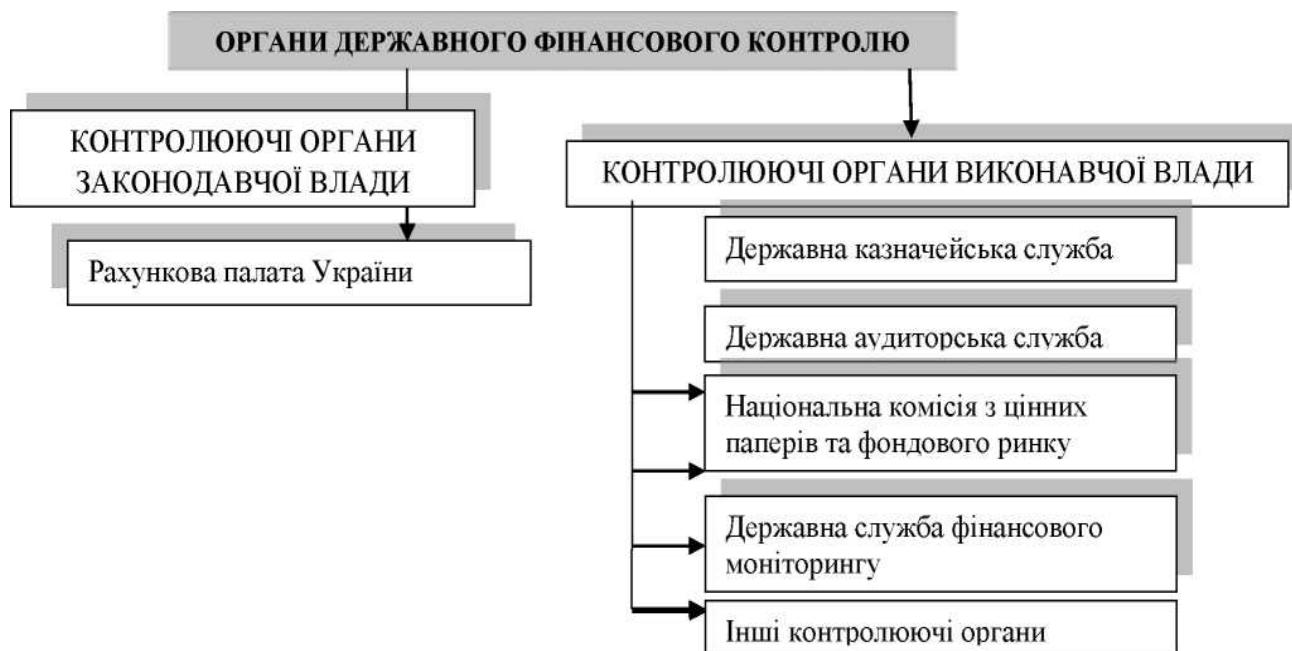


Рис 1.1. Система органів державного фінансового контролю

Примітка. Складено автором самостійно

При розгляді структури органів державного фінансового контролю доцільно зупинитись на її виняткових ключових елементах.

Постійно діючим органом контролю, створеним Верховною Радою України, який їй підпорядкований і підзвітний є Рахункова палата, котра здійснює свою діяльність самостійно та незалежно від будь-яких інших органів держави, і функціонує в Україні з 1997 року. У Законі України про Рахункову палату зазначено: «Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний

ій...» [41]. При наданні Рахунковій палаті права здійснювати контроль від імені Верховної Ради України, ураховано визначений Конституцією України її найвищий статус в ієрархії органів державного фінансового контролю в Україні.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, Міністерство фінансів України здійснює основний контроль за дотриманням бюджетного законодавства включно на усіх стадіях бюджетного процесу як щодо контролю за державним бюджетом, так і за місцевими бюджетами. Однією із основних функцій Мінфіну є здійснення контролю за процесами під час розробки державного бюджету. Норми бюджетного кодексу визначають, що саме за складання проектів закону про Державний бюджет несе відповідальність Мінфін, здійснюючи загальну організацію та управління процесом виконання держбюджету. Це наголошує акцент на тому, що Міністерство фінансів України в основному повинно контролювати як надходження коштів до бюджетів, так і їх витрачання. Права, надані Міністерству фінансів України Бюджетним кодексом України, сприяють закріпленню його позицій і перетворенню Міністерства фінансів України у дієвий орган, наділений владними повноваженнями у сфері фінансового контролю.

Незалежний державний фінансовий контроль від імені виконавчої гілки влади здійснюють органи Держаудитслужби. Цей орган здійснює контроль на стадії здійснення видатків і складання звітності, суб'єктами господарювання, які отримують бюджетні асигнування. Варто зауважити, що повноваження органів Державної аудиторської служби України не поширюються на такі державні органи як: Секретаріат Президента, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Служба Безпеки України.

Державна аудиторська служба України реалізовує «державний фінансовий контроль за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів,

фінансових й нефінансових активів, правильністю визначення потреби у бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом й достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади;

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії та складанням бюджетної звітності;
- вжиттям в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб» [41].

Перехід на казначейське виконання державного бюджету дав позитивний ефект, оскільки забезпечується контроль за ощадливим, цільовим використанням коштів державного бюджету.

Загальні тенденції розвитку системи Державної казначейської служби значною мірою позначаються на здійсненні казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками, а отже і на добробуті членів суспільства. Державній казначейській службі України вже виповнилося 26 років, з точки зору історії це не багато, однак саме ці роки були найбільш насиченими з точки зору становлення цієї державної інституції.

Державна казначейська служба виконує унікальні специфічні функції, що поєднують функції фінансового органу, банківської установи та органу державного фінансового контролю.

Враховуючи вище зазначене, слід констатувати, що стрижневу роль у системі державного фінансового контролю відіграє головний фінансовий резидент держави – Державна казначейська служба України.

1.2. Сутність та призначення казначейського контролю за дотриманням бюджетного законодавства

Одним із найважливіших принципів побудови та функціонування бюджетної системи вважається принцип ефективності та результативності використання бюджетних коштів, суть якого полягає в тому, що під час складання та виконання бюджетів різних рівнів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути до досягнення ними найкращого результату при використанні визначених бюджетом обсягів коштів [5]. За таких умов значно посилюється значимість державного фінансового контролю за виконанням різних бюджетів, а також дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства.

Стаття 26 бюджетного кодексу визначає, що для ефективного й результативного управління бюджетними коштами його учасниками на всіх стадіях бюджетного процесу проводиться відповідний контроль, «який забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави в процесі управління об'єктами державної власності» [5].

Відзначимо, що невід'ємною складовою державного фінансового контролю можна вважати контроль, який здійснюють органи казначейської служби. Такий контроль охоплює весь процес касового виконання бюджетів.

Повноваження органів казначейської служби щодо здійснення специфічного контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначені у першу чергу у статті 112 Бюджетного кодексу України та Положенні «Про Державну казначейську службу України» [27], яке в останньому варіанті затверджене Постановою Кабміну № 215 від 15 квітня 2015 р. У відповідності до цих зазначених документів до компетенції та повноважень органів казначейської служби належить здійснення контролю за різними сферами, зокрема «...за:

- дотриманням єдиних правил усіма учасниками щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів визначеним показникам у розписах державного та місцевих бюджетів;
- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням;
- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних зобов'язань паспорту бюджетної програми;
- відповідністю платежів взятим зобов'язанням у процесі оплати витрат бюджетних установ.
- закупівлею товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти відповідно до законодавства» [5; 27; 50].

Відповідно до своїх повноважень органи казначейської служби забезпечують організацію та координацію діяльності усіх розпорядників бюджетних коштів та інших учасників бюджетного процесу, які здійснюють контроль за виконання ними їхніх повноважень.

В. Стоян та В. Русін визначають мету фінансового контролю, який здійснюється органами казначейської служби. Зазначені автори вважають, що метою казначейського контролю є «запобігання здійснення порушень норм бюджетного законодавства а також недопущення:

- використання бюджетних коштів не за призначенням;
- взяття зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів понад обсяги затверджених бюджетних асигнувань та за спеціальним фондом понад обсяги бюджетних надходжень;
- фактів порушень фінансового законодавства, неналежного виконання
- учасниками фінансової діяльності своїх зобов'язань» [50].

Органи казначейської служби здійснюють контроль бюджетних повноважень під час зарахування надходжень, при прийнятті зобов'язань а також при проведенні платежів. В основному контроль здійснюється за цільовим витрачанням бюджетних коштів розпорядниками та одержувачами з метою недопущення порушення норм бюджетного законодавства. Тому при здійсненні касових видатків органами казначейства перевіряються бухгалтерські та інші фінансові документи, які підтверджують законність проведення витрат. Коли буде виявлено порушення, то тоді складається попередження про неналежне виконання норм бюджетного законодавства і ставиться вимога щодо усунення такого порушення.

Такий контроль сприяє забезпеченню своєчасному і повному надходженню доходів до різних бюджетів та, в свою чергу, законності й своєчасності фінансування усіх заходів, які передбачені у видаткових частинах бюджетів.

Органи казначейської служби забезпечують обслуговування бюджетів і здійснюють контроль за цим процесом. Крім цього, вони контролюють надходження і використання коштів державних цільових фондів. Отже, можна з

впевненістю стверджувати, що органи казначейської служби здійснюють контроль за виконанням бюджетів на усіх етапах пов'язаних із формування і використання бюджетних коштів.

При казначейській формі обслуговування бюджетних коштів органами казначейської служби здійснюється контроль, який умовно можна поділити на: попередній, поточний і наступний, що служить запорукою прозорості і цільового використання бюджетних коштів.

Попередній контроль проводиться ще до проведення операцій із бюджетними коштами. Основна мета його полягає у недопущенні виникнення можливих порушень під час оцінки обґрунтованості доходів та доцільності проведення видатків. Ефективність такої форми здійснення контролю полягає у тому, що це дає можливість запобігти можливим порушенням законодавства та нецільовому використанню бюджетних коштів.

В. Стоян та В. Русін наголошують, що в Казначействі України здійснюється попередній контроль здійснюють:

- під час формуванні особових справ розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- під час формування мережі установ і організацій;
- під час отримання документів на відкриття рахунків
- під час реалізацією бюджетних програм;
- під час доведення обсягів бюджетних асигнувань [50].

Може стверджувати, що попередній контроль, який проводять органи казначейства, здійснюється до проведення касових операцій за видатками, а отже і є ефективним інструментом контролю за їх цільового спрямування.

Натомість поточний контроль уже здійснюється під час проведення фінансових операцій, що пов'язані із формуванням, розподілом та використанням бюджетних коштів. Основною метою такого контролю є

забезпечення недопущення порушення норм бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу та дотримання фінансової дисципліни. Такий вид контролю на думку В. Стоян та В. Русіна охоплює діяльність казначейської служби при проведенні операцій із:

- повернення платникам помилково чи надмірно сплачених до бюджетів платежів;
- відшкодування ПДВ;
- реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань;
- відкриття бюджетних асигнувань;
- оплати рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів [50].

На стадії оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейства здійснюють перевірку: достатності підстав для здійснення платежів (наявність усіх необхідних підтвердних документів, дотримання розпорядниками коштів усіх вимог щодо дотримання визначених вимог нормативними актами, які регламентують бюджетний процес в Україні, тощо), відповідності платежів вимогам обліку та контролю за бюджетними зобов'язаннями, а також правильності оформлення поданих розрахункових документів.

До заходів пов'язаних із поточним контролем відносять контроль за відповідністю платіжних документів затверженому кошторису бюджетної установи (для одержувачів бюджетних коштів – це план використання бюджетних коштів) та контроль за наявністю усіх необхідних підтвердних документів щодо підстав для проведення платежів.

Щоб провести оплату бюджетна установа подає до відповідного органу казначейської служби документи, які підтверджують факти виконання взятого зобов'язання. На цьому етапі органи казначейської служби здійснюють перевірку на:

- відповідність платіжних документів бюджетному розпису та затвердженому кошторису;

- наявність підтверджуючих документів та правильності заповнення усіх реквізитів.

Підтверджуючі документи, які засвідчують факт придбання товарів, виконання робіт чи надання послуг є важливим об'єктом контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Саме тому, особливе значення при оплаті видатків розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів органи казначейської служби приділяють перевірці таких документів. До проведення платежу працівники органу казначейської служби відслідковує, чи:

- є наявні бюджетні призначення на такі цілі;
- чи виділені з відповідного бюджету асигнування;
- чи підтверджено факт надання послуг, отримання товарів чи виконання робіт;

- правильно класифіковано видатки відповідно до бюджетної класифікації;

- правильно заповнено документи;

- правильно вказано усі реквізити.

Тільки після завершення перевірки платіжних та підтверджуючих документів органом казначейської служби здійснюється оплата рахунків. Таким чином реалізується механізм здійснення поточного контролю за ефективним витрачанням бюджетних коштів, при якому проводиться оплата видатків безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності на підставі первинних документів розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів, які підтверджують правомірність і доцільність витрат. Через такий механізм органи казначейської служби забезпечують цільове спрямуванням бюджетних коштів.

Наступний контроль здійснюється уже за результатами проведених

операцій через механізм перевірки та аналізу бухгалтерських балансів і звітів. Органи казначейської служби перевіряють правильність відображення в бухгалтерському обліку усіх операцій з виконання бюджетів та дотримання правил ведення бухгалтерського обліку.

Наступний контроль проводиться із метою підтвердження законності операцій що проводяться, виявлення випадків порушень бюджетного законодавства, а також необхідності притягнення винних до відповідальності. Такий вид контролю дає змогу переконатись, що усі операції у бухгалтерському обліку розпорядників бюджетних коштів відображені правильно, а зобов'язання взяті у межах відповідно визначених асигнувань, і наостанок дані бухгалтерського обліку органу казначейської служби відповідають відповідним даним бухгалтерського обліку розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. За результатами наступного контролю уже можуть фіксуватися конкретні факти порушення бюджетного законодавства [50].

Отже, вищенаведені факти переконливо доводить, що саме організація фінансового контролю у системі органів казначейської служби має певні специфічні особливості. Він полягає у тому, що органи казначейської служби є єдиними органами, що здійснюють попередній контроль та контроль на стадії проведення платежів при виконанні державного та місцевих бюджетів, а також реалізують такий контроль не вибірково, а на постійній основі. Саме так забезпечується повний контроль за правильністю фінансових операцій, бухгалтерським обліком цих операцій, що у підсумку є гарантією прийняття правильних управлінських рішень у системі казначейства, а також іншими органами бюджетної системи.

Контроль, який забезпечують органи казначейської служби дуже різноманітний і охоплює весь процес касового виконання бюджетів в Україні починаючи від підготовки до забезпечення казначейського обслуговування,

продовжуючи обслуговуванням та закінчуючи формуванням звітності про виконання бюджетів. Такий вид контролю здійснюється паралельно із веденням операцій на протязі бюджетного року. Він є набагато ефективнішим, ніж контроль який здійснюється за результатами.

Ефективність казначейського контролю полягає у тому, що саме він дає можливість запобігти порушенню норм чинного законодавства на етапах забезпечення обліку бюджетних асигнувань, їх відкриття/виділення, консолідації інформації за зобов'язаннями розпорядників коштів та їх погашенням. Це сприяє позитивному впливу на управління єдиним казначейським рахунком.

Висновки до розділу 1

Результати дослідження у цьому розділі теоретичних основ реалізації органами Державної казначейської служби України контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства можемо зробити підвести наступні підсумки та зробити такі висновки:

1. Реформування та трансформація національної економіки потребують ефективного управління державними фінансами. Важливою і невід'ємною складовою цього процесу є державний фінансовий контроль за дотриманням норм бюджетного законодавства.

2. З'ясовано, що казначейський контроль, як особливий вид контролю, здійснюється в межах законодавчо закріплених бюджетних повноважень щодо його здійснення.

3. Сутність казначейського контролю за дотриманням бюджетного законодавства полягає у систематичному спостереженні і перевірці стану

державного і місцевих бюджетів на етапах формування та використання бюджетних коштів.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Реалізація контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень до бюджетів

У процесі обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами органи казначейської служби виконують контрольні функції, які пов'язані із здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, а саме: з'ясовують належність того чи іншого виду надходжень до відповідного бюджету; здійснюють перевірку на відповідність бюджетних призначень розписам доходів бюджетів.

Контроль розпочинається ще при відкритті бюджетних рахунків для зарахування надходжень, здійснюється на стадії повернення помилково чи надмірно зарахованих платежів до бюджетів, розмежування надходжень між бюджетами та фондами, при перерахуванні міжбюджетних трансфертів. Органи казначейської служби здійснюють перевірку дотримання вимог Бюджетного кодексу України та закону України про державний бюджет чи рішення про відповідні місцеві бюджети у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів.

Відкриття та забезпечення належного функціонування бюджетних рахунків для зарахування надходжень до бюджетів усіх рівнів є одним із перших та досить відповідальних напрямів діяльності органів казначейської служби. Від якості проведеної роботи на етапі відкриття рахунків значною мірою залежить і рівень подальшої організації усіх решту напрямків діяльності органів казначейської служби щодо казначейського обслуговування бюджетів за

доходами. Органи казначейства здійснюють контроль щодо дотримання вимог бюджетного законодавства щодо порядку а також термінів відкриття чи закриття бюджетних рахунків. Вони забезпечують своєчасність відкриття бюджетних рахунків для зарахування надходжень. Згідно норм чинного законодавства рахунки для обліку надходжень мають бути відкриті протягом 45 днів після прийняття закону про державний бюджет на відповідний рік.

З метою оптимізації процесу управління державними фінансами Державною казначейською службою України впродовж 2017-2018 рр. реалізувало масштабний проект, який полягав в централізації на єдиному технологічному майданчику усіх рахунків держави за надходженнями до бюджетів.

Реалізація цього проекту відбувалася у два етапи:

- I етап передбачав підготовку та затвердження відповідної нормативно-правової бази;
- II етап полягав у забезпеченні технологічної спроможності реалізації цього проекту, зокрема доопрацювання програмного забезпечення та підготовки серверного обладнання.

Успішне проведення тестових випробувань на спеціальному стенді Національного банку України дозволило 2 липня 2018 року Казначейству перейти на повноцінне функціонування в межах цілої країни централізованої моделі обслуговування бюджетів за доходами.

У органах казначейської служби на центральному рівні централізовано відкриваються нові рахунки для зарахування надходжень. Нові реквізити цих рахунків передбачають, що в усіх областях код банку МФО став єдиним – 899998. Це означає, що адмініструванням усіх платежів до бюджетів займається безпосередньо центральний апарат казначейської служби, а не його територіальні органи.

Централізація дохідних рахунків забезпечила можливість зробити більш оперативнішим процес управління державними фінансами, надавати інформацію Мінфіну та Державній податковій службі України день у день. Черговим кроком стало впровадження у 2021 р. Єдиного рахунку.

Казначейство відкриває бюджетні рахунки на рівні центрального апарату, доводить інформацію про їх реквізити до свої територіальних органів. Територіальні органи вже тоді доводять реквізити відкритих рахунків до органів що контролюють справляння платежів до бюджетів, а також розміщують інформацію про відкриті рахунки на веб-порталі відповідного територіального органу казначейської служби.

У 2021 р. датою початку здійснення операцій з виконання державного та місцевих бюджетів було визначено 03.01.2020 р. Відповідно реквізити нових бюджетних рахунків по областях, які діють були доступні уже із 03.01.2021 р.

Для прикладу, для зарахування надходжень в ГУ ДКСУ у Київській області відкрито 9859 рахунків для зарахування надходжень, зокрема до державного бюджету 4755 рахунків, а до місцевих – 5 104 рахунки (рис. 2.1).

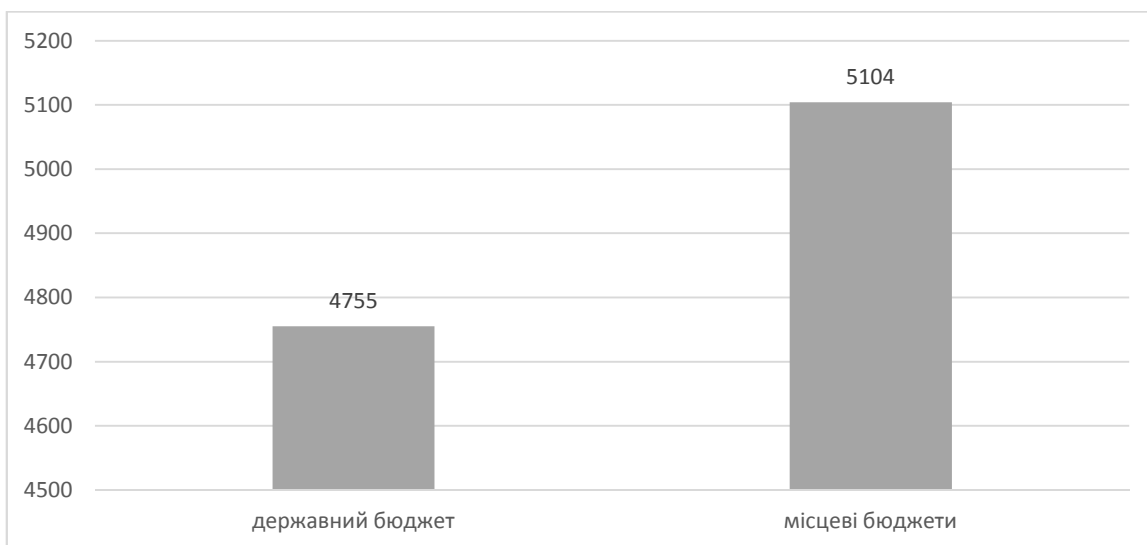


Рис. 2.1. Структура відкритих рахунків за надходженнями у ГУ ДКСУ у Київській області станом на 01.10.2021 р.

Примітка. Розраховано автором за даними [44]

Контроль за тим чи правильно відкриті рахунки здійснюється головним бухгалтером чи його заступником відповідного органу казначейської служби, в якому сформована справа з юридичного оформлення рахунків.

Органи казначейської служби відповідно до норм ст. 45 Бюджетного кодексу за поданням органів, які контролюють справляння надходжень бюджетів, можуть здійснювати повернення коштів, які були помилково чи надмірно зараховані до бюджетів, а також здійснюють відшкодування податку на додану вартість.

Зокрема поверненню з бюджету можуть підлягати:

- ✓ помилково сплачені податки, збори (чи обов'язкові платежі);
- ✓ переплата, яка виникла у зв'язку із скасуванням судом рішення контролюючого органу щодо нарахування чи донарахування сум податкового зобов'язання, за умови що така сума була сплачена до бюджету;
- ✓ переплата, яка утворилася в результаті сплати платником податків коштів понад суму податкового зобов'язання, за якими наступив граничний термін його сплати.

Порядок повернення коштів, які були помилково чи надмірно зараховані до бюджетів регламентується наказом Міністерства фінансів України за № 787 від 03.09.2013 р. (останні зміни від 04.06.2021 р.). Норми цього порядку не поширюються на операції, які пов'язані із відшкодування податку на додану вартість, а також безспірного списання коштів бюджетів на підставі рішень судів.

Взаємодія територіальних органів Державної податкової служби України із місцевими фінансовими органами та територіальними органами Державної казначейської служби України в процесі повернення платникам податків помилково чи надміру сплачених сум грошових зобов'язань регламентується наказом Міністерства фінансів України №60 від 31. 02. 2019 року.

Повернення помилково або надмірно сплачених до бюджетів надходжень здійснюється органами казначейської служби за поданням органів, які відповідно до чинного законодавства мають право контролювати справляння надходжень до бюджетів. Такі органи здійснюють постійний контроль за правильністю та своєчасністю надходжень до бюджетів податків та зборів (обов'язкових платежів), а також ведення обліку цих платежів у розрізі платників із метою забезпечення можливості повернення коштів, які були помилково або надмірно зараховані до бюджетів.

Підставою для здійснення повернення платежів є подання органів, які контролюють їх справляння до бюджетів, або судові рішення. Саме ці документи є для органів казначейської служби об'єктом перевірки та контролю. Такі документи в казначействі перевіряються на предмет їх правильності оформлення а також дотримання вимог норм бюджетного законодавства. Органи казначейської служби в першу чергу перевіряють чи дійсно мала місце помилкова сплата чи переплата за платіжним документом, який надається разом із поданням. Можливість здійснення таки контрольних заходів перевірки можливий завдяки веденню органам казначейської служби архівної бази усіх сплачених до бюджетів платежів. У випадках якщо факт такої сплати не буде підтверджений архівним документом, то орган казначейської служби поверне це подання без виконання. Лише за умови підтвердження перевіркою такої сплати в органі казначейської служби на основі подання буде набране платіжне доручення та прийняте до виконання.

Облік та контроль доходів як державного так і місцевих бюджетів здійснюється органами казначейської служби в програмному продукті АС "Є-Казна", яке дає можливість автоматизовано в режимі реального часу відображати усі операції з планування, надходження, розподілу та перерахування доходів бюджетів по всіх рахунках обліку в системі

казначейства. Саме це забезпечує можливість органам казначейської служби здійснювати постійний аналіз та контроль правильності відображення усіх операцій в облікових регістрах.

Здійснення контролю за надходженням коштів до бюджетів передбачає взаємодію органів казначейської служби з органами податкової служби. Саме Казначейство України формує і передає звіти податковій службі для визначення можливого виявлення порушення норм бюджетного законодавства. Контроль, який проводиться під час обміну цими інформаційними документами є дієвим, оскільки сприяє в подальшому здійсненню щомісячних звірок.

Співпраця органів орган казначейської та податкової служб є однією із форм проведення звірок доходів, що сприяє дієвості здійснення контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства, що здійснюється органами казначейської служби.

2.2. Аналіз казначейського контролю за витрачанням бюджетних коштів

Найбільшою мірою контрольні повноваження органів казначейської служби реалізуються в процесі виконання видаткової частини бюджетів. За змістом і логікою операцій що проводяться з виконання бюджетів контрольні заходи органів казначейської служби при використанні бюджетних коштів можна розділити на кілька етапів, які взаємопов'язані один з одним між собою через встановлені правила автоматизованого ведення обліку в казначейській системі (рис. 2.2).

Казначейське обслуговування бюджетів за видатками передбачає надання розпорядниками бюджетних коштів даних про мережу бюджетних установ і

організацій до органів казначейської служби. В Казначействі перевіряють таку отриману інформацію на відповідність встановленим вимогам.



Рис. 2.2. Основні етапи казначейського контролю

за виконанням державного та місцевих бюджетів за видатками [50]

Контрольна діяльність органів казначейської служби розпочинається ще до початку нового бюджетного періоду, зокрема під час формування єдиної бази даних щодо мережі розпорядників бюджетних коштів.

Інформація про мережу бюджетних установ на кожному рівні казначейської служби узагальнюється та групується за територіями. Узагальнена інформація передається на центральний рівень казначейської служби, де ведеться єдина база даних про мережу розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Так, станом на 01.11.2020 р. (до початку нового бюджетного 2021 р.) до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в системі казначейства було включено 70798 установ (табл. 2.1).

При виконанні бюджетів за видатками важливою частиною роботи є складання та виконання паспортів бюджетних програм. Вони формуються головними розпорядниками коштів державного та місцевих бюджетів на стадії підготовки та подання бюджетних запитів, а після затвердження бюджетів уточнюються відповідно до бюджетних призначень.

Контроль за реалізацією бюджетних програм в основному здійснюють головні розпорядники бюджетних коштів та органи спеціалізованого державного контролю в межах своїх повноважень. Однак відсутність затверджених паспортів бюджетних програм не дає підстав органам казначейської служби для відкриття/виділення бюджетних асигнувань головним розпорядникам коштів, для взяття, реєстрації та погашення ними бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань. Через це розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні подавати до органів казначейської служби копії паспортів бюджетних програм.

Таблиця 2.1

**Кількість установ та організацій, які включених до Єдиного реєстру
розпорядників та одержувачів бюджетних коштів
станом на 01.11.2020 р. [13]**

№ п/п	Найменування ГУДКСУ	Кількість установ (організацій)						Разом
		Державний бюджет	у тому числі		Місцеві бюджети	у тому числі		
			Розпорядники	Одержувачі		Розпорядники	Одержувачі	
01	ГУДКСУ в Автономній Республіці Крим	655	553	102	1 861	1 382	479	2 516
02	ГУДКСУ у Вінницькій області	407	382	25	3 022	2 111	911	3 429
03	ГУДКСУ у Волинській області	289	267	22	1 733	1 013	720	2 022
04	ГУДКСУ у Дніпропетровській області	583	534	49	4 294	1 764	2 530	4 877
05	ГУДКСУ у Донецькій області	797	701	96	4 688	2 205	2 483	5 485
06	ГУДКСУ у Житомирській області	490	462	28	2 445	1 444	1 001	2 935
07	ГУДКСУ у Закарпатській області	270	251	19	1 599	1 133	466	1 869
08	ГУДКСУ у Запорізькій області	396	370	26	2 770	1 386	1 384	3 166
09	ГУДКСУ в Івано-Франківській області	356	325	31	2 398	1 384	1 014	2 754
10	ГУДКСУ у Київській області	502	453	49	2 345	1 506	839	2 847
11	ГУДКСУ у Кіровоградській області	305	286	19	1 698	1 243	455	2 003
12	ГУДКСУ у Луганській області	486	448	38	2 324	1 668	656	2 810
13	ГУДКСУ у Львівській області	602	552	50	3 684	2 213	1 471	4 286
14	ГУДКСУ у Миколаївській області	409	384	25	1 499	1 071	428	1 908
15	ГУДКСУ у Одеській області	620	580	40	2 557	1 661	896	3 177
16	ГУДКСУ у Полтавській області	411	387	24	2 492	1 623	869	2 903
17	ГУДКСУ у Рівненській області	317	302	15	2 180	1 224	956	2 497
18	ГУДКСУ у Сумській області	335	317	18	1 851	1 297	554	2 186
19	ГУДКСУ у Тернопільській області	399	379	20	1 295	839	456	1 694
20	ГУДКСУ у Харківській області	638	602	36	2 286	1 376	910	2 924
21	ГУДКСУ у Херсонській області	455	432	23	1 815	1 171	644	2 270
22	ГУДКСУ у Хмельницькій області	325	302	23	1 990	1 468	522	2 315
23	ГУДКСУ у Черкаській області	344	327	17	1 805	1 159	646	2 149
24	ГУДКСУ у Чернівецькій області	244	221	23	1 022	701	321	1 266
25	ГУДКСУ у Чернігівській області	324	296	28	1 132	724	408	1 456

26	ГУДКСУ у м. Києві	1023	709	314	1 411	481	930	2 434
27	ГУДКСУ у м. Севастополі	170	140	30	351	197	154	521
28	ДКСУ	99	95	4	0	0	0	99
	Всього установ (організацій)	12 251	11 057	1 194	58 547	35 444	23 103	70 798

Так, станом на 01.11.2021 року до бази даних Єдиного реєстру територіальними органами Головного управління Державної казначейської служби України у Київській області включено 2 448 установи та організації, в т. ч. до державного бюджету – 473, до місцевих бюджетів – 1975 розпорядників та одержувачів. У встановлені нормативною базою строки забезпечується перевірка відповідності даних Єдиного реєстру даним мережі на включення до неї розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Протягом 2021 бюджетного року закрито 520 реєстраційних карток розпорядників та одержувачів (в т. ч. 32 державного, 4 обласного, 74 районних, 27 міських, 383 селищних та сільських бюджетів). З бази даних Єдиного реєстру виключено інформацію про 9 установ як таких, що не були включені до мережі протягом десяти попередніх бюджетних періодів. До бази даних Єдиного реєстру введено інформацію та присвоєно коди за Єдиним реєстром близько 270 новим розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів.

Зменшення у 2021 році кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в базі даних Єдиного реєстру та мережі безпосередньо пов'язано з реформою децентралізації в Україні.

До мережі державного та місцевих бюджетів ГУДКСУ у Київській області на 2021 рік включено 1 925 установи та організації, в т. ч. 455 державного, 1 470 місцевих бюджетів. Для порівняння, на кінець 2020 бюджетного року мережа державного та місцевого бюджетів включала 2 388 установи та організації, що на 20% більше аналогічного показника 2021 року, в т. ч. 465 державного (більше на 12%) та 1 923 місцевих бюджетів, що на 23,6% більше показника 2021 року (рис. 2.3). Зменшення у 2021 році кількості розпорядників та

одержувачів бюджетних коштів в базі даних Єдиного реєстру та мережі безпосередньо пов'язано з реформою децентралізації в Україні.

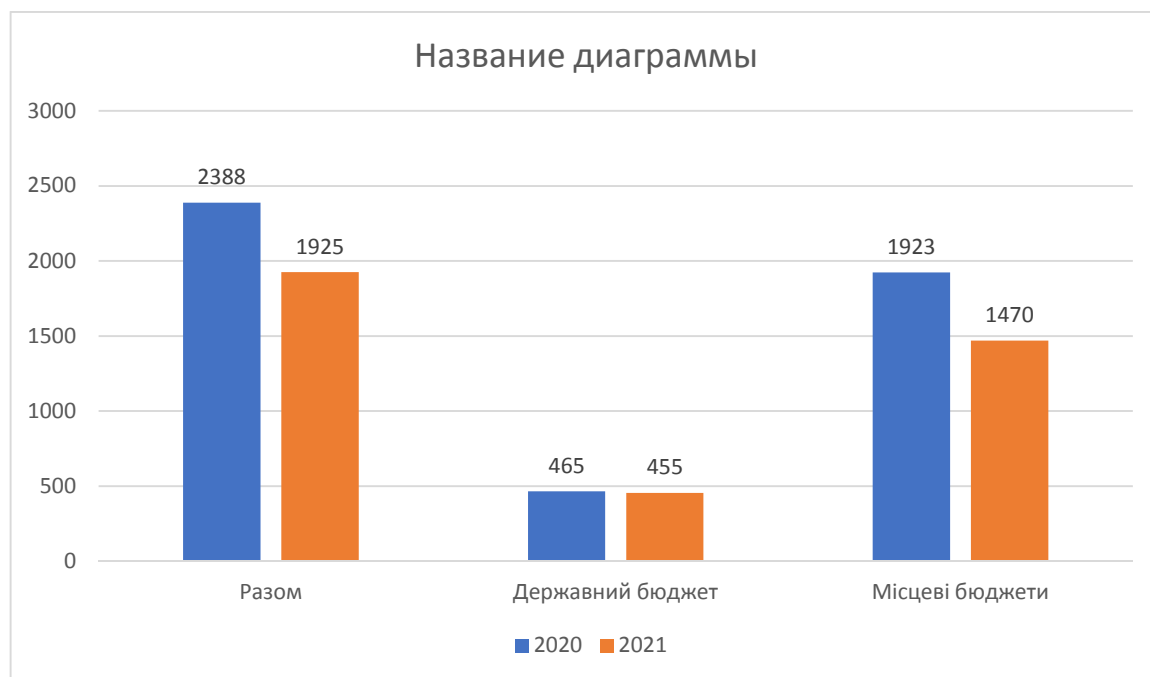


Рис. 2.3. Кількість установ включених до мережі державного та місцевих бюджетів у ГУ ДКСУ у Київській області станом у 2020-2021 рр.

Примітка. Розраховано автором за даними ГУ ДКСУ у Київській області

Наступним блоком контрольних заходів органів казначейської служби є організація їх роботи в процесі доведення планових показників бюджетних розписів та формування кошторисів бюджетних установ.

Після прийняття державного бюджету України та затвердження відповідних місцевих бюджетів у визначені законодавством термін Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи складають розписи бюджетів, які надсилаються відповідним органам казначейської служби. Така інформація потрібна в казначействі для можливості здійснення контролю за процесами розподілу бюджетних асигнувань головними розпорядниками коштів, доведенням до розпорядників коштів нижчого рівня бюджетних асигнувань та змін до них.

Відомості про граничні обсяги видатків доводяться до розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів і є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та планів асигнувань. А вже органи казначейської служби здійснюють контроль за відповідністю планових показників, визначених у кошторисах чи планах асигнувань, сумам, які зазначені у розписах відповідних бюджетів. З метою забезпечення здійснення контролю органів казначейства на даному етапі казначейського обслуговування бюджетів за видатками вони проводять реєстрацію цих документів та їх зведених показників та відображають її на відповідних рахунках обліку в системі казначейства.

Такий різновид казначейського контролю за відповідністю планових показників кошторисів бюджетних установ показникам розписів бюджетів дозволяє унеможливити можливість взяття розпорядниками та одержувачами коштів бюджетних зобов'язань, які не забезпечені бюджетними призначеннями.

Однією із найважливіших та досить відповідальних сфер контрольної діяльності органів казначейської служби є облік і консолідація інформації за бюджетними зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Органи казначейської служби для забезпечення здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів реєструють та ведуть облік зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів. У випадках взяття бюджетного зобов'язання і настання необхідності реєстрації бюджетного фінансового зобов'язання, яке виникає у процесі виконання кошторисів, розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу казначейської служби Реєстри бюджетних зобов'язань і Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів). Ці документи подаються упродовж семи днів з моменту виникнення (бюджетного зобов'язання) та з дати прийняття до виконання (бюджетного фінансового

зобов'язання), але не пізніше останнього робочого дня місяця. До таких реєстрів обов'язково додаються оригінали документів чи їх засвідчені копії, які підтверджують факт взяття зобов'язання. Ці підтверджуючі документи підтверджують факти придбання товару, виконання робіт чи надання послуг і тому виступають важливим інструментом здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Саме тому, особливу увагу при реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів органи казначейської служби приділяють перевірці таких документів.

Під час реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань органами казначейської служби здійснюється перевірка на відповідність напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетним асигнуванням та паспорту бюджетної програми. Органи казначейської служби звіряють подані розпорядниками реєстри та підтверджуючі документи на предмет відповідності даних, включених до реєстру бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, наявності залишків невикористаних бюджетних асигнувань загального фонду та залишків коштів на рахунках спеціального фонду.

У випадках взяття зобов'язання, за яким передбачено необхідність застосовуються процедури закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, розпорядник бюджетних коштів разом з реєстром подає до органу казначейської служби документи, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері публічних закупівель. Так. В даному випадку органи казначейської служби перевіряють:

- наявність укладеного договору чи звіту про здійснення закупівлі;
- наявність річного плану закупівель;
- наявність документів, що підтверджують проведення процедур закупівлі;
- правильність оформлення розрахункових документів.

Окремим блоком контрольних дій органів казначейства можна виділити організацію їх роботи щодо відкриття (виділення) бюджетних асигнувань.

Лише після усіх цих процедур здійснюється оплата витрат з одночасним погашенням зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, під які відкривалися асигнування. За підсумками проведених операцій органи казначейства формують виписки з реєстраційних рахунків.

Виділення бюджетних асигнувань під взяті та зареєстровані в органах казначейської служби зобов'язання дозволяє ефективно управляти наявними фінансовими ресурсами на державному та місцевому рівнях. Це дає можливість не тільки якісніше здійснювати фінансове забезпечення розпорядників коштів, а й кількісно розширювати спектр фінансових послуг завдяки збільшенню величини середньоденних залишків коштів на рахунках бюджетів.

Перед здійсненням платежу та при реєстрації зобов'язань працівники органу казначейства обов'язково перевіряють, чи:

- є бюджетні призначення на такі зазначені цілі;
- є виділені з бюджету відповідні асигнування;
- відсутні судові рішення щодо примусового списання коштів з рахунків;
- надано підтверджуючі документи щодо отриманих послуг, отримання товарно-матеріальних цінностей чи виконання робіт;
- правильно класифіковано видатки відповідно до кодів бюджетної класифікації;
- платіжні документи заповнені правильно, чи зазначено усі необхідні реквізити.

І на завершення, суми коштів, що належать перерахуванню, обов'язково звіряються із залишками невикористаних відкритих чи виділених бюджетних асигнувань за відповідними кодами бюджетної класифікації.

Вищевикладене свідчить, що фінансовий контроль, який проводиться

казначейською службою за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів охоплює широкий спектр операцій взаємопов'язаних та послідовних.

2.3. Особливості застосування органами казначейської служби заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

В процесі реалізації контрольних повноважень органи казначейської служби можуть виявляти певні порушення норм бюджетного законодавства, які здійсненні розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Порушенням норм бюджетного законодавства визнається порушення учасником встановлених нормативними актами норм щодо складання, розгляду, затвердження, виконання та звітування про стан виконання бюджету. При виявленні органами казначейської служби фактів порушення норм бюджетного законодавства, ці порушення задокументуються, а до цих порушників будуть застосовуватися заходи впливу. Перелік заходів впливу за порушення норм бюджетного законодавства визначений у статті 117 Бюджетного кодексу України.

Органи казначейської служби за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовувати заходи впливу, зокрема:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства із обов'язковою вимогою щодо його усунення. Такий захід застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Установам, в діяльності яких виявлено порушення бюджетного законодавства мають усунути такі правопорушення в строк до 30 днів (календарних);

2) зупинення операцій із бюджетними коштами (тимчасове);

3) призупинення бюджетних асигнувань, яке передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання (на термін від одного до трьох місяців);

- 4) зменшення бюджетних асигнувань, яке передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетних зобов'язань;
- 5) повернення бюджетних коштів до бюджету;
- 6) зупинення дії відповідного рішення про місцевий бюджет;
- 7) безспірне вилучення коштів із бюджетів;
- 8) інші заходи впливу [5].

Рішення про застосування тих чи інших заходів впливу за порушення норм бюджетного законодавства приймає керівник (заступник керівника) органу казначейської служби.

Розглянемо, за які ж саме порушення до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися наведені вище заходи впливу.

Відповідно до п.п. 1 ч. 1 ст. 117 БКУ попередження про неналежне виконання законодавства із вимогою про його усунення застосовується в усіх без виключення випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. При цьому виявлені порушення мають бути усунені в термін до 30 календарних днів. Такі заходи впливу можуть застосовуватись учасниками бюджетного процесу, уповноваженими Бюджетним кодексом України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. При цьому механізм застосування цього заходу впливу прописаний лише у Методичних рекомендаціях затверджених Наказом Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. №394. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» [32], які регламентують порядок організації роботи органів Державної казначейської служби України в процесі виявлення та фіксації порушень бюджетного законодавства» [42].

Згідно цього нормативного документу попередження застосовується до розпорядників чи одержувачів у таких випадках:

- 1) порушення термінів надання реєстраційних карток;
- 2) порушення термінів реєстрації бюджетних зобов'язань;
- 3) порушення термінів надання мережі;
- 4) порушення порядку відкриття чи закриття рахунків;
- 5) порушення термінів надання кошторисів та інших документів, які застосовуються в процесі виконання бюджетів;
- 6) порушення правил реєстрації бюджетних зобов'язань;
- 7) порушення вимог щодо подання до органів Казначейства фінансової та бюджетної звітності, а також іншої інформації, передбаченої бюджетним законодавством;
- 8) недотримання розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів обмежень, які встановлені законодавством та іншими нормативно-правовими актами;
- 9) інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу [32].

Посадова особа органу казначейської служби у день виявлення факту порушення норм бюджетного законодавства або не пізніше наступного робочого дня зобов'язана скласти у довільній письмовій формі попередження, зокрема «... у якому зазначаються:

- а) суть порушення бюджетного законодавства;
- б) посилання на норми нормативно-правових актів, які порушено та є підставою для складання попередження;
- в) термін усунення порушення бюджетного законодавства;
- г) назва, номер, дата та сума документа, який повертається без виконання;
- г) код програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів
- д) номер реєстраційного/спеціального реєстраційного рахунку» [32].

В межах реалізації контрольних повноважень органами Державної казначейської служби України у 2020 р. попереджено 31 071 випадок порушення бюджетного законодавства, який допущений розпорядниками та одержувачами коштів, що на 6 369 випадків більше ніж у попередньому році. За 9 місяців 2021 р. попереджено 1 762 випадки порушення бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Проте за 9 місяців 2021 р. спостерігаємо дещо зменшення виявлених та оформлених органами казначейської служби попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства (рис. 2.4). Отже, можемо стверджувати, що у 2021 р. певною мірою підвищилась бюджетна дисципліна у розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, і, як наслідок зменшилась кількість виявлених органами казначейської служби кількість оформлених попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства. Розпорядники і одержувачів бюджетних коштів почали більше усвідомлювати усвідомлювати відповідальність за порушення норм бюджетного законодавства і наслідки як від цього можуть бути.

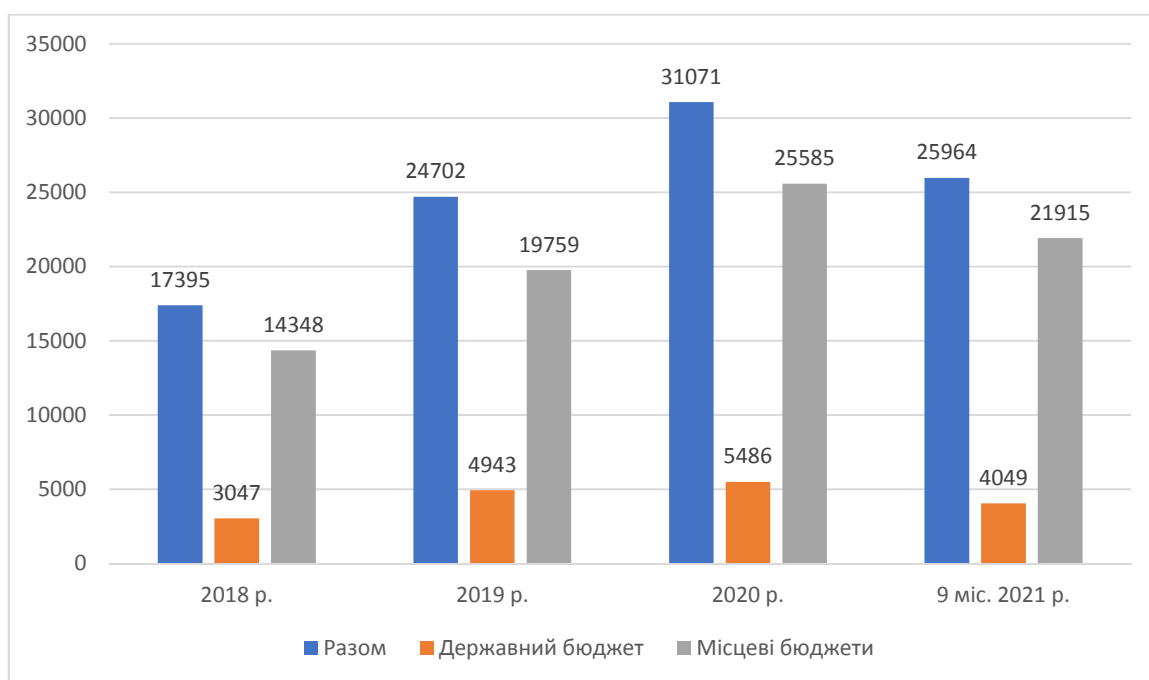


Рис. 2.3. Кількість наданих органами ДКСУ розпорядникам та

**одержувачам бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання
бюджетного законодавства у 2018-9 міс. 2021 рр.**

Примітка. Розраховано автором за даними [14]

У 2020 р. попереджено 31071 порушення бюджетного законодавства, яке допущених розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів державного та місцевих бюджетів. Загальна суму виявлених порушень складає 13606,1 млн грн (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Структура наданих органами ДКСУ розпорядникам та одержувачам
бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного
законодавства у 2018-2021 рр.**

Порушення бюджетного законодавства	Державний бюджет		Місцеві бюджети		Разом	
	К-сть	Сума, млн грн	К-сть	Сума, млн грн	К-сть	Сума, млн грн
2019 р.						
У процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	4607	5377,5	18507	13836,6	23114	28491,5
При прийнятті до виконання платіжних доручень	336	341,7	1252	144,9	1588	1929,7
<i>Разом за 2019 р.</i>	<i>4943</i>	<i>5719,2</i>	<i>19759</i>	<i>13981,5</i>	<i>24702</i>	<i>19700,7</i>
2020 р.						
У процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	5172	14037,0	24325	12988,6	29497	27025,6
При прийнятті до виконання платіжних доручень	314	369,3	1260	184,7	1574	554
<i>Разом за 2020 р.</i>	<i>5486</i>	<i>14406,3</i>	<i>25585</i>	<i>13173,3</i>	<i>31071</i>	<i>27579,6</i>
9 міс. 2021 р.						
У процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	3878	24574,3	21134	7105,5	25012	31679,8
При прийнятті до виконання платіжних доручень	171	34,5	781	95,6	952	130,1
<i>Разом за 9 міс. 2021 р.</i>	<i>4049</i>	<i>24608,8</i>	<i>21915</i>	<i>7201,1</i>	<i>25964</i>	<i>31809,9</i>

Примітка. Розраховано автором за даними [14]

У 2020 р. порівняно із попереднім роком попереджено більше таких випадків на 25,7% більше. Як бачимо із даних представлених у таблиці 2.2, в структурі наданих попереджень понад 80% припадає на місцеві бюджети. Крім цього, у 2020 р. органами казначейської служби в процесі подання їм кошторисів та інших документів розпорядниками, а також у разі недотримання порядків відкриття та закриття рахунків, подання звітностей та інших випадках порушення норм бюджетного законодавства по державному і місцевих бюджетах надано 13380 попереджень. Загальна сума таких попереджень склала 139057,5 млн грн [14].

Більшість виявлених порушень розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів було усунуто. Так, у 2020 р. до кінця року було усунуто 29933 порушення норм бюджетного законодавства на загальну суму 27251,8 млн грн. (табл. 2.3) [14].

Таблиця 2.3

**Структура усунутих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів
попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства
у 2018-2021 рр.**

Порушення бюджетного законодавства	Державний бюджет		Місцеві бюджети		Разом	
	К-сть	Сума, млн грн	К-сть	Сума, млн грн	К-сть	Сума, млн грн
2019 р.						
У процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	4540	5373,5	17979	13716,3	22519	27892,5
При прийнятті до виконання платіжних доручень	332	340,8	1238	125,5	1570	1910,8
<i>Разом за 2019 р.</i>	4872	5714	19217	13842	24089	19556,1
2020 р.						
У процесі взяття реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	4950	13939,7	23421	12759,6	28371	26699,3
При прийнятті до виконання платіжних доручень	306	369,2	1256	183,3	1562	552,5
<i>Разом за 2020 р.</i>	5256	14308,9	24677	12942,9	29933	27251,8

9 міс.2021 р.						
У процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	3703	24226,7	20384	6899,5	24837	31332,2
При прийнятті до виконання платіжних доручень	150	15,7	747	92,1	931	111,3
<i>Разом за 9 міс. 2021 р.</i>	<i>3853</i>	<i>24242,4</i>	<i>21915</i>	<i>7201,1</i>	<i>25768</i>	<i>31443,5</i>

Примітка. Розраховано автором за даними [14]

Крім цього, усуваються і зафіксовані органами Державної казначейської служби України попередження про неналежне виконання норм бюджетного законодавства, які були виявлені в процесі подання розпорядниками кошторисів та інших документів, у випадках недотримання порядків відкриття чи закриття рахунків, подання звітностей, а також у інших випадках порушення норм бюджетного законодавства.

Так, зокрема у 2018 р. усунуто 8729 таких порушень на загальну суму 6 108,0 млн грн, у 2019 р. 10 204 порушень на загальну суму 6 228,6 млн грн, а у 2020 р. усунуто 12372 випадки таких порушень на загальну суму 6599,5 млн грн [14].

Органи Державної казначейської служби України під час реалізації своїх повноважень, які визначені нормами статей 112 та 118 Бюджетного кодексу України до учасників бюджетного процесу за порушення вимог норм бюджетного законодавства можуть застосовувати заходи впливу, зокрема зупинення операцій з бюджетними коштами по рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Такі заходи щодо зупинення операцій з бюджетними коштами органами казначейської служби можуть застосовуватись у випадках, що визначені у статтях 116 і 120 Бюджетного кодексу України.

У 2018 та 2019 рр. спостерігається нарощення кількості виявлених порушень. За 10 місяців 2020 р. органами ДКСУ оформлено 2014 протоколів про порушення бюджетного законодавства, а також складено 1978 розпоряджень про зупинення операцій із бюджетними коштами на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, зокрема:

- – 559 протоколів та 512 розпоряджень – при виконанні державного бюджету;

- 1455 протоколів та 1466 розпоряджень - при виконанні місцевих бюджетів [12]. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Кількість оформлених органами ДКСУ протоколів про порушення норм бюджетного законодавства та складених протоколів і розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами за 2018-9 міс. 2021 рр.

Роки	Державний бюджет		Місцеві бюджети		Разом	
	Протоколів	Розпоряджень	Протоколів	Розпоряджень	Протоколів	Розпоряджень
2018 р.	447	519	1500	1601	1947	2120
2019 р.	573	538	1706	1693	2279	2231
2020 р.	684	627	1867	1871	2551	2498
9 міс. 2021 р.	364	342	1398	1345	1762	1687

Примітка. Розраховано автором за даними [12]

Проаналізувавши вище зазначені дані можемо констатувати, що кількість виявлених органами казначейської служби фактів порушень бюджетного законодавства, за якими були прийняті рішення про зупинення операцій із бюджетними коштами за останні роки дещо зростає. Тому продовжувати здійснення казначейського контролю, що сприятиме недопущенню нецільовому та неефективному використанню бюджетних коштів.

Так, органами казначейської служби Київської області також забезпечується контроль щодо виявлених фактів неналежного виконання норм

бюджетного законодавства, і також надаються попереджень про неналежне його виконання. Зокрема, у I-III квартали 2021 р. загалом складено 2087 попереджень на загальну суму понад 862,3 млн. грн., зокрема:

- розпорядникам, одержувачам бюджетних коштів державного бюджету складено 482 попереджень на загальну суму понад 474,5 млн. грн. (з них по Головному управлінню Казначейства – 206 попереджень на загальну суму понад 365,4 млн. грн.; по територіальним органам Головного управління Казначейства – 276 попереджень на загальну суму понад 109,0 млн. грн.);

- розпорядникам, одержувачам бюджетних коштів місцевих бюджетів складено 1605 попереджень на загальну суму понад 387,7 млн. грн. (з них по Головному управлінню Казначейства – 209 попереджень на загальну суму понад 101,6 млн. грн.; по територіальним органам Головного управління Казначейства – 1396 попереджень загальну суму понад 286,1 млн. грн.).

У розрізі видів складених попереджень, станом на 01.10.2021 р.:

- при реєстрації бюджетних зобов'язань загалом складено 856 попереджень на загальну суму понад 812,9 млн. грн.;

- при реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань загалом складено 569 попереджень на загальну суму понад 36,9 млн. грн.;

- при прийнятті до виконання платіжних доручень загалом складено 38 попереджень на загальну суму понад 12,4 млн. грн.;

У порівнянні з показниками 2020 р. складено на 1% більше попереджень, зокрема, станом на 01.10.2020 року, загалом складено 2054 попереджень на загальну суму понад 1,3 млрд. грн., в тому числі:

- розпорядникам, одержувачам бюджетних коштів державного бюджету складено 538 попереджень на загальну суму понад 230,9 млн. грн.

- розпорядникам, одержувачам бюджетних коштів місцевих бюджетів складено 1516 попереджень на загальну суму понад 1,0 млрд. грн (рис. 2.5).

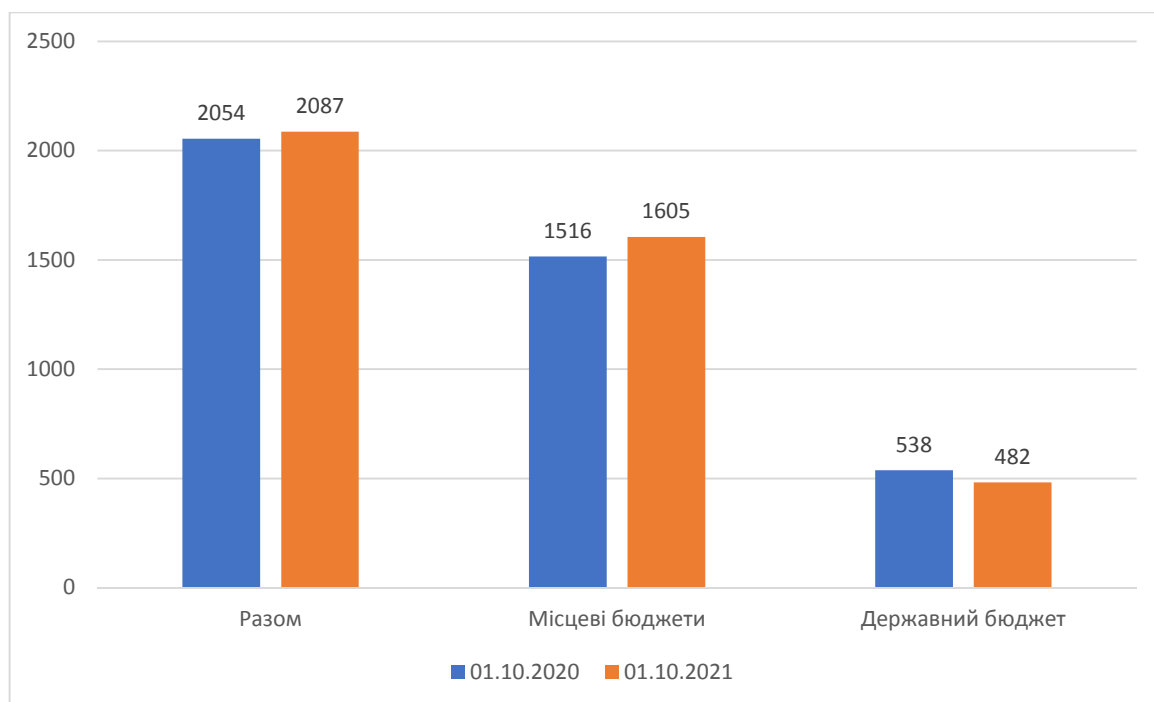


Рис. 2.5. Кількість наданих органами ГУДКСУ у Київській області розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства за 9 міс. 2020-2021 рр.

Примітка. Розраховано автором за даними ГУДКСУ у Київській області

Крім того, протягом 2021 року, загалом складено 19 протоколів про порушення бюджетного законодавства, одночасно, складено 8 розпоряджень про зупинення операцій на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (з них по Головному управлінню Казначейства – 2 протоколи та 2 розпорядження; по територіальним органам Головного управління Казначейства – 17 протоколів та 6 розпоряджень), в тому числі, при виконанні державного бюджету – 14 протоколів, при виконанні місцевих бюджетів – 5 протоколів.

В розрізі причин складання протоколів, станом на 01.10.2021 р., найбільш питому вагу склали:

- у разі несвоєчасного та неповного подання звітності про виконання бюджету – 12 протоколів;

- у разі порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття бюджетних зобов'язань – 2 протоколи;

У порівнянні з показниками 2020 р. складено на 50% менше протоколів, зокрема, станом на 01.10.2020 р., загалом складено 37 протоколів, з них при виконанні державного бюджету – 15 протоколів, при виконанні місцевих бюджетів – 22 протоколи (рис. 2.6).

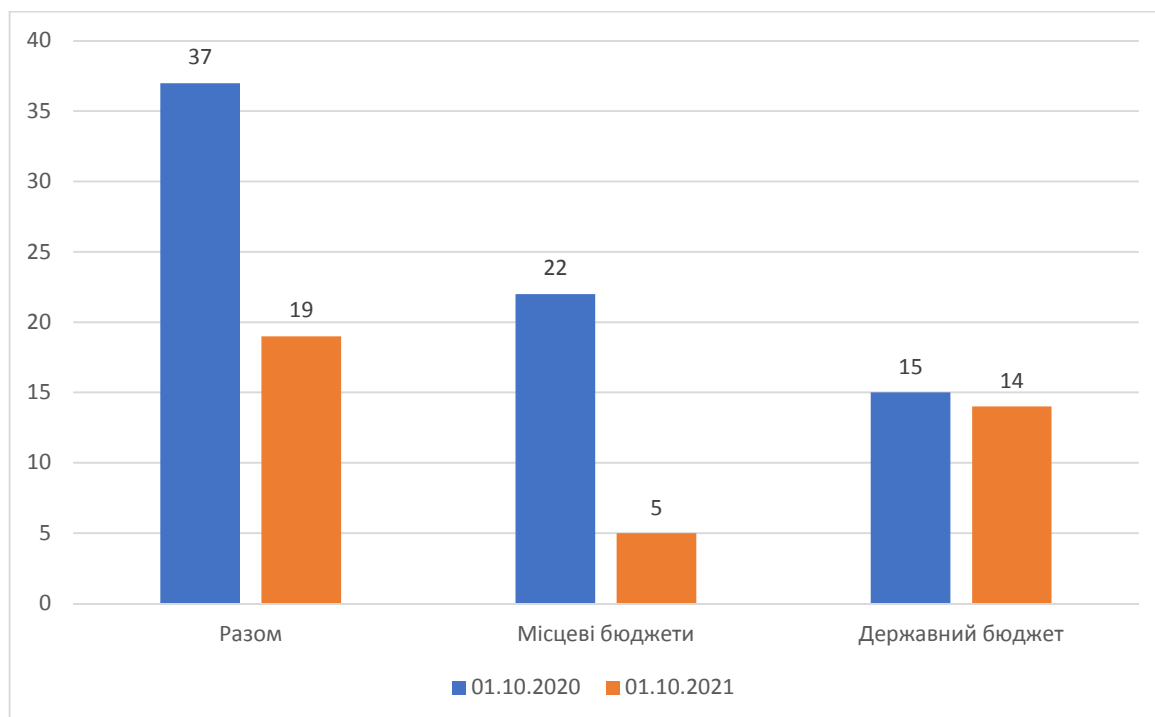


Рис. 2.6. Кількість складених органами ГУДКСУ у Київській області протоколів про порушення вимог бюджетного законодавства за 9 міс. 2020-2021 рр.

Примітка. Розраховано автором за даними ГУДКСУ у Київській області

Отже, із наведених вище даних можемо стверджувати, що в процесі виконання бюджетів за видатками органи Державної казначейської служби України реалізують ряд контрольних повноважень, що дають можливість в процесі попереднього та поточного контролю виявити порушення бюджетного законодавства розпорядниками чи одержувачами бюджетних коштів. Такі контрольні заходи на етапах до та підчас проведення операцій з бюджетними

коштами дають можливість недопустити нецільового використання бюджетних коштів. Більшість таких виявлених органами ДКСУ порушень бюджетного законодавства розпорядники та одержувачі бюджетних коштів усувають.

Заходи щодо виявлення порушень бюджетного законодавства органами ДКСУ є більш ефективнішими та доцільнішими за заходи, які здійснюються спеціалізованими органами державного фінансового контролю після здійснення операцій. Адже такі заходи не допускають нецільового використання бюджетних коштів. Аналітичні дані щодо виявлених органами казначейства порушень бюджетного законодавства розпорядники та одержувачі бюджетних в процесі виконання державного та місцевих бюджетів підтверджують необхідність здійснення в подальшому контрольних повноважень за використанням бюджетних коштів.

Висновки до розділу 2

Проведений аналіз практики реалізації контрольних повноважень органів державної казначейської служби України за дотриманням бюджетного законодавства дозволив сформулювати такі висновки:

1. Виконання органами казначейства контрольних повноважень в процесі обслуговування дохідної частини державного та місцевих бюджетів, які пов'язані із здійсненням бюджетних повноважень під час зарахування надходжень, а саме: з'ясування належності відповідного виду надходжень до того чи іншого бюджету; проведення перевірки на відповідність бюджетним призначенням річного розпису доходів бюджету та помісячного розпису доходів загального фонду бюджету.

2. При оцінюванні стану казначейського контролю за витрачанням бюджетних коштів встановлено, що стрижневим етапом контролю відповідно до наданих повноважень ДКСУ є контроль за наявністю асигнувань на взяття зобов'язань та відповідністю взятих зобов'язань асигнуванням за їх економічними характеристиками.

3. За останні роки кількість фактів виявлених органами казначейської служби порушень бюджетного законодавства зростає.

4. Казначейський контроль є ефективним, оскільки сприяє недопущенню нецільового та неефективного використання бюджетних коштів. За ряд порушень норм бюджетного законодавства приймаються рішення про зупинення операцій із бюджетними коштами, кількість яких щорічно зростає.

РОЗДІЛ 3.

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У СФЕРІ КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

3.1. Проблемні аспекти здійснення казначейського контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства

Наведений матеріал у попередніх розділах підтверджує особливу роль Державної казначейської служби України, оскільки діяльність саме цього органу сприяє не тільки мінімізації втрат бюджетів, а й взагалі попереджає настання таких випадків. Однак на практиці мають місце певні проблемні аспекти реалізації органами казначейської служби контрольних повноважень за дотриманням норм бюджетного законодавства.

Відзначимо, що однією із основних причин оформлення попереджень про порушення бюджетного законодавства є несвоєчасна реєстрація зобов'язань (укладених договорів) та фінансових зобов'язань (документів, які свідчать про проведені певні господарські операції і впливають на стан дебіторської чи кредиторської заборгованості установ). Вважаємо за доцільне більш детально розглянути цю причину. Як правило несвоєчасна реєстрація договорів, накладних, рахунків, актів виконаних робіт, тощо пов'язана з відношенням до виконання своїх обов'язків працівниками бухгалтерських служб. Однак є і такі випадки, на які працівникам казначейської служби самим необхідно звертати увагу. Для прикладу – укладено угоду про виконання робіт чи надання послуг раніше, ніж на ці цілі затвержені бюджетні призначення. Клієнт без затверджених призначень договір на реєстрацію подати не може, а якщо подасть – отримає попередження та протокол, а подає його на реєстрацію після

затвердження кошторису і як наслідок – термін реєстрації прострочений (більше 7 днів);

Ще однією із основних причин оформлення попереджень є порушення термінів надання на реєстрацію затверджених кошторисів. Допущення цього порушення також в багатьох випадках залежить від виконання обов'язків працівників бухгалтерських служб, однак є багато випадків, особливо в розпорядників коштів державного бюджету, коли затверджений кошторис від головного розпорядника коштів, що знаходиться в м. Києві більше 3 робочих днів передається до розпорядника в області.

Досить часто мають місце порушення які пов'язані із невідповідністю економічної характеристики платежу коду економічної класифікації видатків, або іншими словами намагання зареєструвати зобов'язання і здійснити платіж не за цільовим призначенням.

Є й багато інші випадків, на які при підписанні бухгалтерських документів працівникам органів казначейської служби обов'язково необхідно звертати увагу. Зокрема це правильність оформлення договорів і визначення термінів їх дії, дотримання законодавства про публічні закупівлі, правильність та своєчасність подання бюджетної та фінансової звітності, недопущення простроченої заборгованості по заробітній платі та енергоносіях, правильності вказання всіх реквізитів учасників розрахунків в договорах, накладних, рахунках, платіжних дорученнях.

Погоджуємось із твердженням Русіна В. М., що «... в процесі практичної діяльності накопилася низка проблемних питань, які стосуються удосконалення та покращення обслуговування клієнтів в органах казначейства. Однією з таких проблем є відсутність єдиних підходів до процедур здійснення контролю за спрямування бюджетних коштів на стадії реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. В

першу чергу це стосується регламентування єдиних підходів щодо глибини контролю та межі відповідальності органів казначейства за дотримання законодавства при витраченні бюджетних коштів їх розпорядниками» [46].

Варто звернути увагу на той факт, що нормативними документами, що регламентують порядок здійснення обслуговування розпорядників бюджетних коштів в органах казначейства, частково врегульоване питання щодо максимальних термінів розгляду зобов'язань розпорядників бюджетних коштів з моменту їх надання до органів казначейської служби до взяття на облік та їх погашення.

Статистичні дані підтверджують, що недотримання вимог щодо оформлення поданих документів має значну питому вагу у складі основних причин відмов (попереджень) у реєстрації бюджетних зобов'язань. Тому, у складі відмов доволі значну частку займають відмови, пов'язані з неподанням або поданням неповного пакету документів, зокрема щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти.

Порівняльний аналіз контрольних повноважень органів казначейської служби свідчить про необхідність усунення прогалин та розбіжностей у чинних нормативно-правових актах, які їх регламентують.

Слід відмітити, що контроль органами казначейської служби за дотриманням розпорядниками бюджетних коштів суто технічних параметрів поданих платіжних документів, зокрема банківських реквізитів, вимог НБУ щодо оформлення платіжних документів можна тлумачити як повноваження з контролю за веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат бюджетів, оскільки первинне відображення об'єктів бухгалтерського обліку відбувається саме у бухгалтерських документах (як первинних, так і зведених), а документування є елементом методу бухгалтерського обліку. Втім, «Методичними рекомендаціями щодо порядку застосування органами

Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» [32], затвердженими наказом Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. № 394 застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства такого напрямку контролю не передбачено.

Наявність вище визначених вимог сприяла б підвищенню бюджетної дисципліни як розпорядниками бюджетних коштів, так і органами Державної казначейської служби України (зникають підстави у розпорядників бюджетних коштів висловлювати незадоволення, платежі будуть здійснюватись з урахуванням пріоритетності видатків та у визначені терміни), а також дозволяла б прогнозувати стан єдиного казначейського рахунку та на основі цього приймати оперативні управлінські рішення щодо необхідності залучення чи використання тимчасово вільних коштів.

Органи казначейської служби окрім попереджень про порушення бюджетного законодавства органи Казначейства мають право і зобов'язані застосовувати більш жорсткі заходи впливу у вигляді оформлення протоколу про бюджетні правопорушення, а в окремих випадках – зупинення операцій з бюджетними коштами. Такі заходи впливу працівники Державної казначейської служби України застосовують вкрай рідко, адже співпраця, яка склалася між працівниками органів казначейської служби та працівниками бухгалтерських служб протягом багатьох років сприяє в недопущенні порушень, за які б вони застосовувалися. Однак, за період 2018-2021 рр. їх кількість щорічно зростає.

Крім того, оскільки Державна казначейська служба України є учасником системи електронних платежів НБУ, здійснення ним поточного контролю включає перевірку всіх банківських реквізитів, а також дотримання інших вимог Нацбанку з оформлення платіжних документів. З метою недопущення неточностей у заповненні платіжних документів в органах Державної казначейської служби

України ведеться додатковий (послідуючий) контроль на стадії введення платіжних доручень, функція якого полягає в перевірці ідентичності реквізитів, зазначених в платіжних дорученнях розпорядників коштів з реквізитами, що зазначені в платіжних документах на здійснення видатків з реєстраційних рахунків. Це дає змогу посилити внутрішній контроль за діяльністю структурних підрозділів щодо виконання нормативних актів, які регламентують виконання державного та місцевих бюджетів за видатками і унеможливити розкрадання бюджетних коштів. Крім того, Державною казначейською службою України створено досить сучасні контрольні механізми, які реалізовані у програмному забезпеченні. Це дає змогу органам казначейства здійснювати переважну більшість контрольних повноважень у автоматизованому режимі. Розробниками автоматизованої системи «Є-Казна» в самій програмі прописано механізми контролю по окремих операціях. Це скорочує час, необхідний для перевірки документів та прискорює процес оплати рахунків.

Сьогодні можна стверджувати, що :

- по-перше, казначейське обслуговування є одним із етапів управління при виконанні бюджетів;
- по-друге, цей процес можна розглядати як систему контролю, що складається з низки елементів і забезпечує законне спрямування та використання бюджетних коштів і запобігає їх нецільовому використанню.

Отже, на етапі проведення операцій, внутрішній контроль в системі органів Казначейства України можна також поділити на:

- попередній внутрішній контроль – система процедур та заходів, що спрямовані на уникнення потенційних помилок та/або порушень чинних законів, норм та правил до здійснення операцій;
- оперативний (поточний) внутрішній контроль – система процедур та заходів, що спрямовані на уникнення потенційних помилок та/або порушень

чинних законів, норм та правил у процесі здійснення операцій;

— подальший (наступний) внутрішній контроль – система процедур та заходів, що спрямовані на уникнення потенційних помилок та/або порушень чинних законів, норм та правил та/ або їхніх наслідків після здійснення операцій;

Із суб'єктами реалізації внутрішнього контролю органами казначейської служби тісно взаємопов'язані методи його здійснення. Як на рівні окремого працівника служби, так і на рівні цілого структурного підрозділу повинні використовуватись взаємоконтроль і моніторинг, самоконтроль, а також нагляд за контролем. Тобто процес внутрішнього контролю повинен бути всебічним та перманентним.

В частині самоконтролю працівник органу Казначейства України має самостійно пильнувати правильність і законність функцій, що ним виконуються. В процесі взаємоконтролю працівник перевіряє операції, що були виконані його колегою до нього в межах однієї операції чи процедури. Моніторинг здійснює керівник структурного підрозділу, який зобов'язаний контролювати дії (чи бездіяльність) підлеглих йому працівників.

В свою чергу, серед аналітичних методів внутрішнього контролю можна виділити такі дві складові:

— формування норм, правил і регламентів управлінських процедур органу виконавчої влади щодо визначеності та послідовності виконання функціональних обов'язків, що покладені на конкретного управлінця чи працівника;

— моніторинг чинності законодавства та інших нормативно-правових актів, які в нашій державі є сильно мінливими, а також внесення необхідних змін задля забезпечення відповідності локальних правил і регламентів до актуального законодавства.

До адміністративних методів внутрішнього контролю можна віднести встановлення лімітів на проведення операцій для мінімізації потенційних ризиків і ефективного моніторингу процесів внутрішнього контролю.

Перевірка та авторизація документів фінансової звітності та обліку, інвентаризація майна та інші загальні методи фінансового контролю відносять до фінансових методів.

До автоматичних методів внутрішнього контролю відносять використання сучасних інформаційних технологій та автоматизованих систем. Їхня сутність проявляється в перевірці в електронній формі правильності та законності проведення операцій виконання бюджетів всіх рівнів, розмежування рівнів доступу відповідно до компетенцій окремих працівників згідно із займаними посадами, а також безпосередня автоматизація основних операцій.

Як підсумок слід відзначити, що вся діяльність органу виконавчої влади або бюджетної організації чи установи повинна бути охопленою внутрішнім контролем. Внутрішній контроль органів Казначейства України – сукупність дій, що виконуються управлінським персоналом та працівниками Казначейства України, що має на меті забезпечення дотримання усіма суб'єктами нормативно-правових актів, а також максимізацію ефективності та результативності операцій, що здійснюються в процесі виконання бюджетів, і якості сформованої бюджетної звітності.

3.2. Шляхи вдосконалення контролю органів казначейства за дотриманням бюджетного законодавства

З метою врегулювання проблемних питань, які виникають при здійсненні органами казначейської служби контрольних функцій за дотриманням норм

бюджетного законодавства доцільно здійснити ряд заходів.

Перш за все вважаємо за доцільне внести зміни до «Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» [35], затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407 та «Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів» [36], затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938, в частині врегулювання питання щодо чіткого розмежування відповідальності між органами казначейства та розпорядниками бюджетних коштів.

Доцільно також внести зміни до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України» [38], затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309, зокрема в частині:

- конкретизації джерел та механізмів погашення не бюджетної заборгованості у разі її виникнення;
- термінів погашення взятих на облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів;
- відповідальності розпорядника бюджетних коштів за несвоєчасне надання взятих ними бюджетних зобов'язань для реєстрації в органах ДКСУ;
- визначення порядку дій та відповідальності органів ДКСУ і розпорядників коштів у разі виникнення небюджетної заборгованості.
- конкретизації переліку первинних документів, які розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів повинні подавати до органів ДКСУ залежно від напрямків видатків та їх економічної суті та доведення їх до відома розпорядників бюджетних коштів.

Доцільно визначити основні етапи контролю залежно від складності платежу, а також необхідно розмежувати відповідальність за порушення

законодавства при взятті зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів, ходу їх виконання та спрямування бюджетних коштів на їх оплату. Із зазначеного випливає необхідність чітко визначеного переліку підтвердних документів, який має надаватися розпорядниками бюджетних коштів до органів Державної казначейської служби України при здійсненні видатків за відповідними напрямками. Це дасть можливість не ставити проведення платежів розпорядників бюджетних коштів в залежність від фахового рівня працівника казначейства, а також унеможливить нарікання з боку розпорядників бюджетних коштів щодо безпідставних вимог працівниками органів казначейства надати ті чи інші документи.

Так, контрольні повноваження органів Казначейства, закріплені Бюджетним кодексом потребують розширення. У статтю 112 «Повноваження Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» доцільно додати повноваження щодо контролю за дотриманням вимог законодавства у сфері закупівель щодо наявності, відповідності та правильності оформлення документів, та за дотриманням інших вимог бюджетного законодавства. Важливо також на законодавчому рівні надати органам Казначейства права контролю складу та порядку оформлення документів відповідно до розробленого й затвердженого Переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів.

Необхідність вдосконалення казначейського розвитку актуалізує питання вивчення й зарубіжного досвіду і тенденцій вдосконалення цих процесів у розвинених країнах.

Основні положення розвитку державного фінансового контролю у розвинених демократичних країнах закладені у «Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів» [23], яка ще прийнята у 1977 році на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів

(INTOSAI).

Організація INTOSAI була утворена країнами-членами Організації Об'єднаних націй ще у 1953 р. Основна мета її створення – вивчення та поширення кращого позитивного досвіду контрольної діяльності у зарубіжних країнах. Ця організація є однією із найважливіших в світових організацій у сфері здійснення державного контролю. До її складу входять контролюючі органи більш ніж 130 країн світу. Зокрема, із 1998 р. Рахункова палата України стала її членом.

Лімська декларація зазначає, що контроль є невід'ємною складовою управління публічними фінансами. Наголошується, що фінансовий контроль є частиною державного регулювання, суть якого полягає у виявленні відхилень і порушень норм законодавства. Зазначається, що найбільш ефективний він у формі попереднього контролю для вжиття певних заходів щодо недопущення порушень у майбутньому. Саме такий вид контролю в Україні здійснюють органи державної казначейської служби України.

Крім того, пропонуємо такі наступні основні напрями підвищення ефективності контролю в системі казначейства, зокрема:

—забезпечення оперативного поточного контролю за реалізацією усіх процесів, службових обов'язків та функцій;

—максимізація автоматизації процедур і процесів;

—формування потрібного інформаційного, ресурсного та кадрового забезпечення системи внутрішнього аудиту;

— вдосконалення інструментів використання корисного зарубіжного досвіду;

—оперативне доведення інформації, отриманої органами казначейської служби під час здійсненні попереднього контролю, до тих органів, які реалізують наступний контроль;

- залучення відповідальних фахівців казначейської служби до здійснення попереднього фінансового контролю на стадії планування бюджету;
- вдосконалення внутрішнього аудиту в органах казначейства;
- розробка відомчого класифікатора порушень, з метою уніфікації та систематизації порушень, які виявлені в результаті контрольних заходів;
- систематичне проведення казначейством тренінгів, семінарів-нарад та інших роз'яснювальних заходів із розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів;
- розміщення в засобах масової інформації публікацій фахівців органів казначейства з актуальних питань управління фінансовими ресурсами в системі казначейства.

Слід також зазначити, що ефективність казначейського контролю та дотримання вимог бюджетного законодавства щодо здійснення видатків можлива лише при повній консолідації та підвищенні відповідальності виконавців, як органів ДКСУ так і організацій та установ, котрі обслуговуються в органах ДКСУ. Здійснення операцій за видатками повинно передбачати тісну, продуктивну, налагоджену співпрацю між розпорядниками та одержувачами коштів та органами ДКСУ. У цьому разі механізм управління фінансовими потоками працюватиме ефективніше.

Державна казначейська служба задля запобігання правопорушень провадить роз'яснювальну роботу та надає суттєву допомогу розпорядникам бюджетних коштів, а саме: надаються роз'яснення стосовно вимог нормативних актів; надсилаються вичерпні відповіді на письмові звернення установ; інформаційні, розпорядчі та роз'яснювальні документи розміщуються на веб-сторінці ДКСУ та надаються відповіді на запитання, що поступають на веб-сторінку; працює постійно «гаряча лінія» для організацій і громадян; проводяться семінари з питань казначейського обслуговування з

розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Підтримуємо твердження науковців що «реалізація казначейського контролю в повному обсязі можлива лише при дотриманні загальних принципів фінансового контролю, а саме: законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів, розподілу контрольних повноважень, повноти охоплення об'єктів контролем, достовірності фактичної інформації, збалансованості контрольних дій, превентивності контрольних дій, самодостатності системи контролю, ефективності та відповідальності» [47]. Застосування на практиці намічених цілей повинне забезпечити підвищення контролю в системі казначейства, а також покращення бюджетної дисципліни в цілому.

Здійснення вищевказаних контрольних дій дозволить запобігти виникненню різного роду помилок, а також зловживань у використанні бюджетних коштів.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження напрямів вдосконалення діяльності Державної казначейської служби України у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства дало можливість сформулювати наступні висновки:

1. Реалізація ефективного виконання посадових обов'язків працівниками казначейської служби потребує вивчення зарубіжного досвіду та з'ясування можливостей його використання у вітчизняній практиці.

2. Для підвищення результативності контролю зокрема попереднього, що здійснюється органами казначейської служби під час виконання бюджетів, необхідно посилити фінансову дисципліну та персональну відповідальність розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

3. Практична діяльність органів казначейської служби свідчить, що організація реєстрації інформації щодо застосованих заходів впливу є досить трудомістким процесом, який потребує обробки та узагальнення великого обсягу інформації.

4. Методичне та організаційне забезпечення контролю за дотриманням норм бюджетного законодавства потребує вдосконалення щодо визначення єдиних підходів у різних нормативно-правових актах.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі проведене усестороннє дослідження теорії і практики здійснення органами казначейської служби контролю за дотриманням бюджетного законодавства. У результаті проведеного нами дослідження сформульовано ряд висновків і пропозицій:

1. Сутність казначейського контролю полягає у систематичному спостереженні й перевірці стану державного та місцевих бюджетів на всіх етапах формування та використання бюджетних коштів, що забезпечує повноту і своєчасність зарахування надходжень до бюджетів різних рівнів та сприяє запобіганню неефективному, нецільовому спрямуванню та використанню бюджетних коштів, недостовірному відображенню даних в обліку та звітності.

2. Казначейський контроль визначено як вид контролю, що здійснюється в межах законодавчо закріплених бюджетних повноважень який включає:

- здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
- здійсненням бюджетних повноважень при використанні бюджетних коштів;
- дотриманням єдиних правил ведення обліку та формування звітності про виконання бюджетів.

3. У процесі контролю за формуванням та витрачанням бюджетних коштів органи казначейської служби здійснюють попередній, поточний і наступний контроль, що сприяє прозорості та підконтрольності руху фінансових потоків і цільовому використанню бюджетних коштів:

- попередній контроль здійснюється ще до проведення операцій з бюджетними коштами, метою якого є недопущення виникнення можливих фінансових порушень;
- поточний контроль здійснюється під час проведення фінансових

операцій, метою якого є забезпечення недопущення порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу;

- наступний контроль, який здійснюється за результатами проведених фінансових операцій через перевірки та аналіз бухгалтерських балансів і звітів про виконання бюджетів.

4. У процесі обслуговування дохідної частини державного та місцевих бюджетів органи казначейства виконують контрольні функції, пов'язані із:

- відкриттям бюджетних рахунків за надходженнями;
- правильністю зарахування та розподілу бюджетних надходжень;
- поверненням коштів, помилково чи надмірно зарахованих до бюджету коштів;
- повнотою та правильністю відображення усієї інформації у обліку та звітності.

5. Особливість казначейського контролю за формуванням бюджетних коштів полягає у тому, що за результатами виявлених порушень норм бюджетного законодавства органи казначейства не можуть застосовувати заходів впливу на порушників бюджетного законодавства.

6. У процесі контролю за використанням бюджетних коштів в системі органів Державної казначейської служби України виконується велика кількість взаємопов'язаних процедур. Сучасні контрольні механізми закладені у програмне забезпечення, дають змогу автоматизувати більшість контрольних операцій органів Казначейства. Специфіка видатків як об'єкта казначейського бюджетного контролю обумовлена тим, що видатки є динамічною його складовою, яка потребує оперативних змін та забезпечення результативного регулювання в процесі виконання видаткової частини бюджетів. Органи Державної казначейської служби виконують функції контролю за видатками з бюджетів, дотримуючись принципів його повноти та безперервності,

обов'язкового поєднання попереднього, поточного і наступного контролю, дієвості, взаємодії прозорості та публічності.

7. Проведений аналіз оцінки стану казначейського контролю за витрачанням бюджетних коштів доводить ефективність попереднього контролю у системі органів Казначейства. Однак за останні 3 роки кількість виявлених органами казначейської служби порушень бюджетного законодавства в Україні зростає.

8. Динаміка виявлених органами казначейської служби порушень бюджетного законодавства на основі яких приймалися рішення про зупинення операцій з бюджетними також щорічно зростає.

9. Водночас встановлено, що посилення контролю з боку органів Казначейства потребують становлення фінансової дисципліни та персональної відповідальності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів при виконанні державного та місцевих бюджетів.

10. Важливу роль щодо дотримання норм бюджетного законодавства у діяльності самих органів казначейства відіграє внутрішній аудит. Під час планових внутрішніх аудитів по окремих програмних питаннях встановлюється ряд порушень та недоліків.

11.3 метою врегулювання проблемних питань, які виникають при здійсненні органами Казначейства контрольних за дотриманням норм бюджетного законодавства доцільно:

а) запровадити можливість вжиття заходів впливу органами казначейства на порушників бюджетного законодавства при виконанні бюджетів за доходами;

б) внести зміни до «Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407 та до «Порядку казначейського обслуговування

місцевих бюджетів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938, в частині врегулювання питання щодо чіткого розмежування відповідальності між органами казначейства та розпорядниками бюджетних коштів;

в) внести зміни до «Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309, в частині:

- конкретизації джерел та механізмів погашення не бюджетної заборгованості у разі її виникнення;

- термінів погашення взятих на облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів;

- відповідальності розпорядника бюджетних коштів за несвоєчасне надання взятих ними бюджетних зобов'язань для реєстрації в органах ДКСУ.

г) внести зміни до статті 112 Бюджетного кодексу України, передбачивши контроль органами казначейської служби за дотримання вимог законодавства у сфері закупівель;

д) конкретизації переліку первинних документів, які розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів повинні подавати до органів ДКСУ залежно від напрямків видатків та їх економічної суті та доведення їх до відома розпорядників бюджетних коштів.

12. За результатами дослідження пропонуємо ряд напрямів підвищення ефективності контролю за дотриманням бюджетного законодавства, зокрема:

- забезпечення оперативного поточного контролю за реалізацією усіх службових обов'язків, функцій та процесів;

- максимізація автоматизації процедур і процесів щодо реалізації контрольних повноважень;

—формування інтелектуального, інформаційного та ресурсного забезпечення системи казначейства;

—модернізація методики та методології документального оформлення контрольних заходів;

— розроблення відомчого класифікатора порушень з метою уніфікації та систематизації порушень, які встановлені в результаті контрольних заходів органами казначейської служби.

Ефективність казначейського контролю та дотримання вимог бюджетного законодавства щодо формування та використання бюджетних ресурсів можлива лише при повній консолідації та підвищенні відповідальності виконавців, як органів ДКСУ так і організацій та установ, котрі обслуговуються в органах ДКСУ. Здійснення операцій з бюджетними коштами повинно передбачати тісну, продуктивну, налагоджену співпрацю між органами ДКСУ та іншими учасниками бюджетного процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Булгакова С. О., Базанова Н. В., Єрмошенко Л. В., Сушко Н. І., Чечуліна О. О., Шаповал Т. А., Шульга Н. П. Казначейська система виконання бюджету : Підручник. К.: Київ. держ. торг. екон. ун-т, 2000. 250 с.
2. Булгакова С. О., Колодій О. Т. Історія казначейської справи : Навч. Посібник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. 137с.
3. Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія : Підручник. Житомир: ЖІТІ, 2000. 512 с.
4. Бюджетна система : підручник / С. І. Юрій, В. Г. Дем'янишин, О. П. Кириленко [та ін.] ; за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина, О. П. Кириленко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 624 с.
5. Бюджетний Кодекс України: Закон України від 8.07.2010 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2856-17>.
6. Бюджетний менеджмент : [підручник] / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін. ; за заг. ред. В. Федосова, К. : КНЕУ, 2004. 864 с.
7. Гальчинський А. С., Єщенко П. С., Палкін Ю. І. Основи економічної теорії : Підручник. К. : Вища шк., 1995. 471 с.
8. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні : навчальний посібник / Колектив авторів; за ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2018. 214 с.
9. Жовкла І., Русін В., Секрет О., Особливості здійснення контролю у сфері публічних закупівель органами казначейства. Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір: *збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Тернопіль, 8-9 вересня 2021 року). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 247 с., укр. мова, англ. мова. С. 110-112.
10. Жовкла І., Русін В. Особливості реалізації повноважень органів ДКСУ

у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства. *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики : збірник наукових праць*. Випуск 6 (травень 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика. К.: Техніка, 1993. 856 с.

11. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика. К.: Техніка, 1993. 856 с.

12. Інформація щодо зупинення операцій з бюджетними коштами. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/news/informaciya-shchodo-zupinennya-operacij-z-byudzhethnimi-koshtami>.

13. Інформація щодо кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachejstvo-informuye/yedinij-reyestr-rozporjadnikiv-ta-oderzhuvachiv-byudzhethnih-koshtiv>.

14. Інформація щодо наданих органами ДКСУ розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства. URL: https://www.treasury.gov.ua/ua/timeline?&type=posts&category_id=6

15. Казначейська система : Підручник / Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. Тернопіль, 2002. 394 с.

16. Казначейська система: підручник / за наук. ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого, д. е. н., проф. О. П. Кириленко, Т. Я. Слюз. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 364 с.

17. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. К. : Ельга, Ніка-центр, 2002. 320с.

18. Кондратюк С. Я. Послуги державного казначейства: сутність і тенденції розвитку. *Фінанси України*. 2005. №1. С.16-24.

19. Конституція України. Затверджена ВРУ 28.06.96 р. №254/96.-ВР //

Відомості ВРУ. – 1996. – №30.

20. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабміну України від 24 травня 2005 р. № 158 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>

21. Концепція розвитку інформаційних технологій Державної казначейської служби України на 2015 - 2017 роки : лист ДКСУ від 18.02.2015 р. №17-10/202-2929.

22. Котелевко О. В. Проблемні питання при здійсненні контрольних функцій державної казначейської служби України за державними закупівлями та шляхи вирішення. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2012. № 14 (185). Ч.1/2012. С.342–349.

23. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. – К.: Вид. підг. за сприянням програми ПРООН з врядування, 2003.

24. Мартиненко М. М. Основи менеджменту : Підручник. К.: Каравела, 2005. 496 с.

25. Мельник А. Здійснення казначейського контролю за капітальними вкладеннями. *Казна України*. 2010. №3. С. 27-29.

26. План роботи ДКСУ на 2020 рік. URL: <https://www.treasury.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%80%D0%BE%D0%B1%D0%BE%D1%82%D0%B8%20%D0%94%D0%9A%D0%A1%D0%A3%20%D0%BD%D0%B0%202020%20%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf>.

27. Положення про Державну казначейську службу України: Постанова кабінету міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п>.

28. Пріоритетні напрями роботи Державної казначейської служби України

на 2018 рік. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/387272/file/PRIORITET2018.PDF?isSpecial=true>.

29. Пріоритетні напрями роботи Державної казначейської служби України на 2019 рік. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/pro-kaznachejstvo/funkciyi-ta-prioritetni-zavdannya/prioritetni-napryami-roboti/2019>.

30. Про внесення змін до Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів: Наказ Державної казначейської служби України від 19.07.2019 р. № 213. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0213840-19#Text>

31. Про ефективне використання державних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України № 710 від 11.10.2016 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF>.

32. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: Наказ Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. №394. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va394840-12>.

33. Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету: Наказ Державної казначейської служби України від 19.12.2019 р. № 356. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/npa/poryadok-vidobrazhennya-u-buhgalterskomu-obliku-operacij-po-vikonannyu-derzhavnogo-byudzhetu>.

34. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: Постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. №21. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF#Text>.

35. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Наказ Міністерства фінансів України

№1407 від 24.12.2012 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13/>.

36. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 №938. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12/paran18>.

37. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: Наказ Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. №319. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02#Text>.

38. 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 від 02.03.2012 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

39. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства: Наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. №1370. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10#Text>.

40. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України №1691 від 22.12.2011 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>.

41. Про Рахункову палату : Закон України № 315/96-ВР від 11.07.96 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19/>

42. Про систему державного фінансового контролю в Україні : Проект Закону України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF1K400A.html

43. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш. Современный Экономический словарь. М.: ИНФА-М, 1996. 496 с.

44. Реквізити нових рахунків станом на 01.10.2021 р. URL:

<https://kyivr.treasury.gov.ua/ua/news/rekviziti-rahunkiv-na-01112021>.

45. Русін В. Вдосконалення діяльності органів Державної казначейської служби України. *Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах інклюзії та прагматичної реабілітації соціуму* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. [м. Кам'янець-Подільський, 24-25 квітня 2017 р.]. Кам'янець-Подільський: «Аксиома», 2017 с. 260 с. С.50-52.

46. Русін В. Переваги та недоліки казначейського обслуговування місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. 2013. Вип.4. С. 105–115.

47. Русін В. Проблеми казначейського обслуговування бюджетів та шляхи їх вирішення. *Наука й економіка*. 2008. № 3 (11) С. 65–69.

48. Самохіна М. Ефективність казначейського контролю. *Казна України/* 2010. № 1. С. 22–23.

49. Сидоренко Т. В. Виконання контрольних повноважень органами державної казначейської служби. *Казна України.-*2013. № 2. С.34–36.

50. Стоян В. І. Русін В. М. Казначейська система виконання бюджету : навчальний посібник. Тернопіль : Астон, 2015. 372 с.

51. Фалько Л. В. Особливості реалізації контрольних повноважень органів Державного казначейства України у сфері державних закупівель. *Науковий вісник*. 2011. №2. С.28.

52. Форкун І. В., Шацька В. М., Фролова Н. Л. Основи казначейської справи : Навч. Посібник/ Львів: Новий Світ, 2006. 516 с.