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

КАМІНСЬКА Анна Богданівна

Практика та шляхи вдосконалення казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками/Practice and ways of improving the treasury service of local budgets by expenditures

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

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ДСПУАзм-24
А. Б. Камінська
_____

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Н. М. Коломийчук
_____

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"___" _____ 20___ р.

Завідувач кафедри
_____ **О. П. Кириленко**

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП……

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ……

1.1. Теоретичні аспекти казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками……

1.2. Організаційно - правове забезпечення казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів …….

Висновки до 1 розділу…….

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ЗДІЙСНЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ……

2.1. Організація касового виконання місцевих бюджетів за видатками…..

2.2 Контрольні функції органів казначейської служби в процесі обслуговування місцевих бюджетів за видатками……..

2.3 Особливості формування і ведення єдиного реєстру та бази даних мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів……

Висновки до 2 розділу……..

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ……..

3.1. Зарубіжний досвід казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками……

3.2. Проблематика та основні напрямки вдосконалення казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів……..

Висновки до 3 розділу…….

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ…….

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……..

Перелік умовних позначень та спеціальних термінів:

ДКСУ – Державна казначейська служба України

РБК - Розпорядники бюджетних коштів

ГРБК - Головні розпорядники бюджетних коштів

ОБК - Одержувачі бюджетних коштів

ЄР – Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

МРО – Мережа розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

РК - Реєстраційна картка

ПКВ - Програмна класифікація видатків

Вступ

Актуальність теми. Важливою складовою виконання функцій держави є ефективне функціонування місцевого самоврядування, яке можливо забезпечити лише за допомогою оптимального формування і використання бюджетних коштів. У цьому контексті вагомою є роль органів виконавчої влади, зокрема казначейського механізму від якого залежить контроль за ефективністю та управління фінансами на місцевому рівні.

Казначейське обслуговування місцевих бюджетів покликане створити підґрунтя для касового забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування. Ц передбачає ряд організаційних процедур, які стосуються: забезпечення обліку операцій по витрачанню бюджетних коштів, контрольні заходи за їх цільовим спрямуванням; формування бюджетної звітності про виконання видаткової частини бюджеті тощо. Актуальність даної дипломної роботи обумовлена важливістю дослідження функціонування ДКСУ, як складової системи управління суспільними фінансами.

Починаючи із середини 90-их років казначейська модель виконання бюджетів в Україні розбудовувалась швидкими темпами, що дозволило сьогодні отримати дієву систему виконання місцевих бюджетів України за видатками. Територіальним органам казначейства, які є ключовою ланкою фінансових органів місцевого самоврядування, по праву належать виняткове місце в системі управління державними фінансами. Адже саме через органи казначейства здійснюється фінансування ключових сфер життєдіяльності суспільства: закладів охорони здоров’я населення, освіти, культури. Казначейські органи організовують фінансування капітальних видатків місцевого самоврядування, витрат на соціальний захист та соціальне забезпечення тощо.

Попри наявні досягнення, у функціонуванні органів державного казначейства залишається багато проблем та завдань подальшого реформування. Передовсім це пов’язано із ходом адміністративно-

територіальної реформи, наслідками пандемії COVID-19, викликами економічної та енергетичної кризи, тощо. З огляду на це проблематика оптимізації казначейського виконання місцевих бюджетів за видатками сьогодні є вкрай актуальною проблемою наукових досліджень.

Тематику казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів досліджувала велика кількість вітчизняних учених і практиків. Значний внесок здійснили, зокрема: С. Булгакова, Є. Галушка, В. Дем'янишин, Л. Єрмоленко, О. Кириленко, А. Крисоватий, З. Лободіна, Р. Макуцький, М. Мельник, К. Огданський, К. Павлюк, П. Петрашко, В. Русин, Д. Ротар, А. Стовбчатий, В. Стоян, Н. Сушко, О. Тулай, Й. Хижник, О. Чечуліна, О. Фесик, С. Юрій тощо. Попри наявні досягнення досі існує потреба продовження досліджень казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів в нових реаліях, обумовлених викликами і проблемами сьогодення.

Метою дослідження є вивчення теоретичних і практичних основ механізму казначейського виконання видатків місцевих бюджетів та розробка й обґрунтування перспективних напрямків їх оптимізації з урахуванням кращих здобутків світового досвіду.

Для досягнення поставленої мети дипломної роботи необхідним є розв'язання наступних послідовних завдань:

- дослідити теоретико-концептуальні аспекти та системні складові казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками;
- вивчити особливості організаційного, правового та інституційного механізму казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів в сучасній Україні;
- розглянути прагматизм організації касово-казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками;
- дати характеристику контрольних та наглядових функцій органів казначейської служби в процесі їх практичної діяльності по обслуговуванню місцевих бюджетів за видатками;

− проаналізувати особливості формування та ведення єдиного реєстру, а також мережі РБК і ОБК;

− окреслити перспективні напрямки подальшого становлення казначейського механізму щодо касового забезпечення місцевих бюджетів за видатками у світлі зарубіжного досвіду;

− розкрити ключові проблеми казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів в сучасних умовах і вказати перспективні орієнтири їх подальшого вирішення.

Предметом дослідження є економічні відносини, які виникають в між учасниками бюджетного процесу в ході казначейського виконання місцевих бюджетів за видатками.

Об'єктом дослідження є видатки місцевих бюджетів України.

Методологічну і наукову основу роботи становлять нормативні та законодавчі акти, інструктивно-методичні документи у сфері казначейського обслуговування бюджетів. Джерелами інформації послужили дослідження зарубіжних і вітчизняних вчених, звіти Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати України. Серед нормативних актів методологічне значення мають: Конституція України, Бюджетний кодекс України, законодавство у сфері управління суспільними фінансами, постанови ВРУ, укази Президента України, постанови КМУ, положення Державної казначейської служби України. У роботі використано публікації науковців у фахових виданнях, наукових монографіях і науково-практичних конференціях. У роботі застосовано методи: узагальнення (при дослідженні сутності казначейського виконання місцевих бюджетів), аналізу (при виокремленні ключових складових механізму касового виконання місцевих бюджетів за видатками), порівняння (при вивченні кращих зарубіжних практик казначейського обслуговування) тощо.

Наукова новизна магістерського дослідження полягає у обґрунтуванні сутності механізму казначейського виконання місцевих бюджетів за видатками, як складного феномену, покликаного забезпечити просторове та часове

узгодження потоків фінансових ресурсів, як складової складного процесу управління державними фінансами.

Практична значимість роботи. Вивчення нормативно-правової основи, прикладних аспектів і проблемних питань касового виконання місцевих бюджетів за видатками дозволило виробити практично-значимі висновки і пропозиції спрямовані на оптимізацію виконання місцевих бюджетів за видатками, що може посприяти кращому управлінню даними процесами з боку органів ДКСУ в умовах сьогодення.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи відображена у наукових публікаціях автора.

Структура дипломної роботи. Дипломна робота містить наступні кладові : вступ, три розділи, висновки та пропозиції і список використаної літератури.

Зміст роботи викладено на 67 сторінках, робота містить 7 таблиць, 6 рисунків та перелік використаних джерел із 64 найменувань.

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ

1.1. Теоретичні аспекти казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками

Склад бюджетної системи визначено у статті 5 Бюджетного кодексу України. Її формують: «державний бюджет і місцеві бюджети (бюджет Автономної Республіки Крим, обласні бюджети, районі бюджети, бюджети місцевого самоврядування")» [2]. У процесі бюджетної реформи та децентралізації державного управління протягом років незалежності структура місцевих бюджетів поступово змінювалася. Сьогодні законодавством до місцевих бюджетів відносяться: «бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування» [2]. Бюджетами місцевого самоврядування є «бюджети сільських, селищних, міських територіальних громад, а також бюджети районів у містах (у разі утворення районних у місті рад)» [2].

Місцеві бюджети - це ті фінансові фонди, які формуються на певній території з метою забезпечення певними благами та послугами жителів окремого регіону, або громади. Такого роду фонди формуються в усіх країнах світу, хоча кожна держава має власні особливості структурної організації місцевих бюджетів у залежності від історичних, політичних, соціальних і економічних факторів. Найважливішу роль відіграють чинники економічного, політичного та інституційного характеру.

У складі місцевих бюджетів України є особливий за своїм статусом і наповненням бюджет - бюджет АРК Крим. В умовах окупації Росією Криму, Бюджет АРК Крим, є фактично лише номінальним утворенням, і тимчасово позбавлений як надходжень, так і видатків. Схематично склад бюджетної системи України подано на рисунку 1.1.

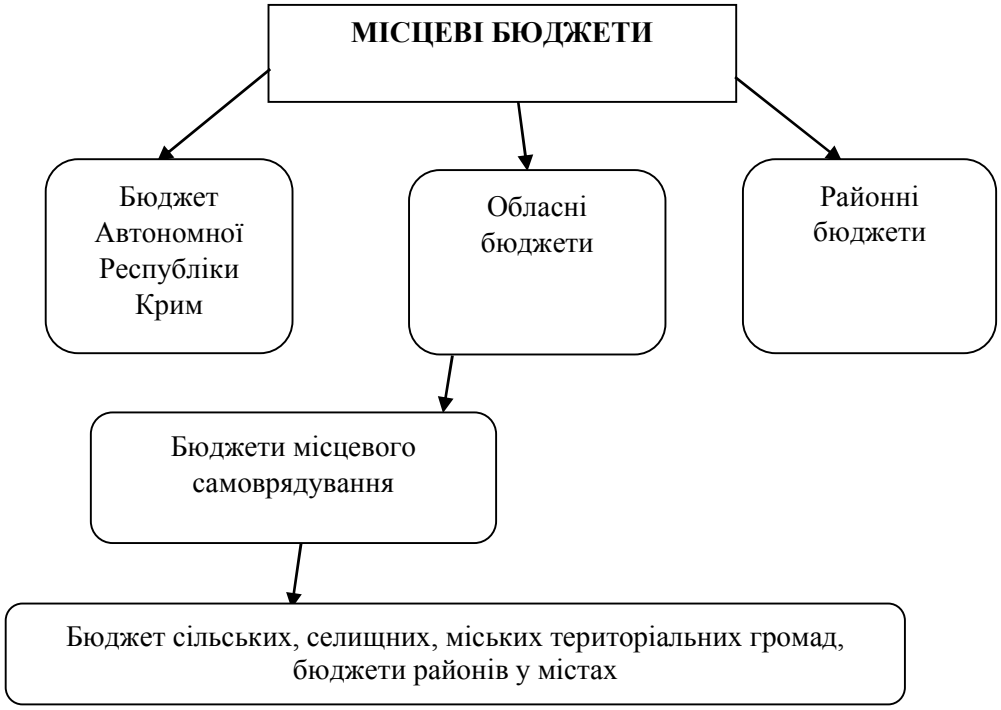

Рис. 1.1 Система місцевих бюджетів України.

За своєю економічною природою видатки місцевих бюджетів є подібними до видатків Державного бюджету, опосередковуючи процеси, економічні відносини та задовольняючи потреби населення на місцевому рівні, виходячи із регіональних особливостей, завдань, пріоритетів і повноважень органів місцевого самоврядування.

Процеси формування бюджетних видатків започатковуються ще на ранніх етапах їх планування фінансовими органами. З цією метою враховується у першу чергу очікуване виконання бюджетів у минулому періоді, а також звітні дані про поточне виконання видаткової частини бюджету. Переважно така інформація стосується першого півріччя поточного року. Вона доповнюється очікуваннями і прогнозами виконання видаткових програм до кінця року.

Правову основу видатків місцевих бюджетів формують ті ж законодавчі акти, що і стосовно доходів місцевих бюджетів. Зокрема, статтєю 64 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [43] зафіксовано, що «видатки, які здійснюються органами місцевого самоврядування на потреби

територіальних громад, їх розмір і цільове спрямування визначаються відповідними рішеннями про місцевий бюджет» [43].

Усього місцевих бюджетів у 2021 році нараховується 1952, з них:

- обласних і АРК – 25 (реально – 24);
- бюджет міст республіканського та обласного значення – 13;
- районні бюджети – 136;
- бюджети об’єднаних територіальних громад (ОТГ) – 1469;
- бюджети районів у містах обласного значення – 35;
- бюджети міст районного значення – 6;
- бюджети селищ міського типу – 39;
- бюджети сільрад (сіл) – 229.

Стаття 10 Бюджетного кодексу України класифікує видатки та кредитування бюджету за: «бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету); ознакою ГРБК (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету); функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету)» [2]. Окрім цього, видатки бюджету класифікуються також «за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету)» [2]. Таким чином можна окреслити 5 ключових розрізів класифікації видатків і кредитування (див. рис. 1.2.). Такий поділ застосовується бюджетним законодавством і практикою як стосовно державного так і щодо місцевих бюджетів.

Програмну класифікації видатків місцевих бюджетів розробляють за пропозиціями, які подаються ГРБК паралельно із складанням проекту рішення про місцевий бюджет у відповідних бюджетних запитах. Побудова програмної класифікації місцевих бюджетів «забезпечується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується Міністерством фінансів»[2].

Рис. 1.2. Класифікація видатків та кредитування бюджету

Відомча класифікація видатків призначена формування вичерпного переліку РБК, що дозволяє систематизувати бюджетні витрати у розрізі ГРБК, а відтак, і підвідомчих їм установ.

Відомча класифікація видатків є базисом для складання «єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів»[2]. На його основі формується та визначається «мережа розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів – електронний документальний систематизований перелік усіх установ та організацій, які володіють правом доступу до отримання бюджетних ресурсів»[2].

Особливе завдання виконує економічна класифікація видатків. Вона покликана розписати увесь спектр бюджетних витрат за предметними ознаками. Тобто із акцентом на характер господарських операцій: видатки на заробітну плату, нарахування, господарську діяльність, трансферти населенню тощо. Це дозволяє виділити «захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів з позиції виконання бюджету» [34].

Закон «Про місцеве самоврядування в Україні» поділяє видатки також за ознакою їх часового виміру: поточні та видатки розвитку. Поточні, які знаходяться у рамках поточного бюджету, і призначаються для витрат, що пов’язані переважно із бюджетом на даний бюджетних період. До них

відносять видатки на: соціальний захист й соціальне забезпечення; охорону здоров'я; видатки на утримання органів влади; освіту; соціально-культурну сферу; видатки на житлове господарство; фізичну культуру і спорт тощо.

Видатки бюджету розвитку спрямовані на реалізацію програми соціально-економічного розвитку й укріплення матеріально-фінансової бази місцевого самоврядування. Видатки розвитку знаходяться у межах спеціального фонду місцевих бюджетів. Їх склад визначено частиною 2 ст. 71 Бюджетного кодексу. Капітальні видатки у складі бюджету розвитку відповідного місцевого бюджету направляються на: «соціально-економічний розвиток регіонів; виконання інвестиційних програм (проектів); будівництво, капітальний ремонт і реконструкцію об’єктів соціально-культурної сфери та житлово-комунального господарства; будівництво газопроводів і газифікацію населених пунктів; будівництво та придбання житла окремим категоріям громадян відповідно до законодавства; збереження та розвиток історико-культурних місць України і заповідників; будівництво та розвиток мережі метрополітенів; придбання вагонів для комунального електротранспорту; розвиток дорожнього господарства; придбання шкільних автобусів та автомобілів швидкої медичної допомоги; комп’ютеризацію та інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів; інші заходи, пов’язані з розширеним відтворенням» [2].

Важливу аналітичну функцію при управлінні видатками місцевих бюджетів виконує їх функціональна класифікація. Вона дозволяє систематизувати витрати за їх функціональним призначенням, у кореляції до функцій держави. Функціональна класифікація видатків бюджету розроблена у відповідності до міжнародних стандартів, що забезпечує можливість співставлення та проведення міждержавних порівнянь. Її рівні деталізації, розділи, підрозділи та групи розшифровують загальні функції держави та органів місцевого самоврядування, включаючи:

1) державні функції, до яких відносять видатки на функціонування органів державного управління та місцевого самоврядування;

2) правоохоронну діяльність та забезпечення безпеки держави. У даному розділі міститься фінансування дорожньо-патрульної служби, місцева пожежна охорона, спеціальні монтажно-експлуатаційні підрозділи, адресно-довідкові бюро, а також інші правоохоронні заходи);

3) охорону навколишнього природного середовища. Це стосується охорони та раціонального використання водних ресурсів мінеральних ресурсів, земель, формування лісових насаджень і лісових смуг, збереження природно-заповідного фонду, утилізація відходів, а також інші види діяльності у сфері охорони природного середовища;

4) ліквідація, а також запобігання виникнення надзвичайних ситуацій та наслідків стихійних лих (захист від надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру, мобілізаційна підготовка місцевого значення, рятування на водах тощо);

5) економічну діяльність (соціально-економічний розвиток територій, внески у статутні капітали суб'єктів підприємницької діяльності, видатки на сільське господарство, транспорт, дорожнє господарство, телекомунікації та інформатику, зв’язок, лісове господарство та мисливство);

6) житлове і комунальне господарство (житлове, комунальне, водопровідно-каналізаційне господарство, теплові мережі, готельне господарство);

7) охорону здоров'я (клініки, спеціалізовані лікарні, диспансери, госпіталі для інвалідів, лепрозорії, медико-санітарні частини, територіальні медичні об'єднання, пологові будинки, санаторії, будинки дитини, станції переливання крові, станції швидкої та невідкладної медичної допомоги);

8) фізичний та духовний розвиток (спорт, фізична культура, творчі спілки, музичні колективи, театри, ансамблі, філармонії, бібліотеки, музеї, будинки культури, телебачення і радіомовлення, періодичні видання, книговидання);

9) освіту: дошкільну, загальну, середню, професійно-технічну, вищу, вечірню, післядипломну, інклюзивні освітні заклади, інтернати, заклади освіти для дітей з особливими освітніми потребами тощо);

10) соціальний захист і соціальне забезпечення.

Особливість видатків місцевих бюджетів полягає у їх прив'язці до розмежування повноважень між річними рівнями надання послуг населення. Для цього задіюється принцип субсидіарності, який полягає у врахуванні критеріїв якості й повноти надання послуг, а також максимального їх наближення до споживача. Згідно даного принципу видатки поділяють на наступні групи (див. рис. 1.3.).

Рис. 1.3. Розмежування видатків між місцевими бюджетами відповідно до принципу субсидіарності.

Окрему групу видатків місцевих бюджетів становлять, ті що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Їх перелік визначений у ст. 91 Бюджетного кодексу України.

Ще одним концептуальним розмежуванням у сфері видатків місцевих бюджетів є їх поділ на:

- видатки загального фонду (освіта, охорона здоров'я, соціальний захист, державне управління, культура і мистецтво тощо;
- видатки спеціального фонду (бюджет розвитку місцевих бюджетів, ремонт та утримання доріг місцевого значення, природоохоронні заходи і т.д.).

1.2. Організаційно - правове забезпечення казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів

За своїм статусом ДКСУ відноситься до центральних органів виконавчої влади. Вона підпорядкована Міністерству фінансів, а напрямки її діяльності визначаються і спрямовуються Кабінетом Міністрів України з метою кращої реалізації державної політики щодо управління бюджетними коштами. Казначейство здійснює найбільш масштабні за обсягами операції із фінансовими ресурсами в межах держави, а тому по-праву вважається одним із ключових учасників системи електронних платежів, яка обслуговується Національним банком України.

ДКСУ у своїй діяльності тісно пов’язана із іншими органами законодавчої та виконавчої влади. Вона є центральним часником бюджетного процесу, оскільки опосередковує усі відносини між рештою фінансових органів, бюджетними організаціями, платниками податків тощо. У цьому складному процесі казначейство забезпечує розрахункові, операційні, управлінські, регулятивні, аналітичні, контрольні, звітні та ряд інших важливих функцій.

Нормативно-правове впорядкування моделі виконання бюджетів за видатками призвело до закріплення важливого принципу: кошти бюджету можуть надаватись фізичним, або юридичним особам лише через РБК. У такий спосіб організаційно забезпечується можливість прозорості та контролю за

рухом суспільних коштів. РБК є бюджетні установи, що передбачає їх відповідну реєстрацію та підвідомчість. У такий спосіб лише внесені у єдиний реєстр та мережу установи можуть набути право отримувати бюджетні асигнування, брати бюджетні зобов'язання, і, як наслідок, здійснення видатків з бюджету.

Розпорядники законодавчо розмежовуються у залежності від обсягів наданих їм прав на ГРБК та РБК. ГРБК - це «бюджетні установи в особі їх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу України рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень»[2]. РБК нижчого рівня є: «розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та діяльність якого координується через нього»[2].

Одержувачами бюджетних коштів є підприємства та організації, які не мають статусу бюджетної установи. Вони надають останнім послуги на платній основі, а тому отримують через РБК кошти у процесі виконання державних бюджетних програм. Концептуальне розмежування по лінії розпорядник-одержувач полягає у тому, що будь-яка юридична особа, будучи включеною до мережі, не може одночасно набути статусу РБК і ОБК. Натомість природа діяльності юридичних осіб-одержувачів бюджетних коштів передбачає можливість їх включення до мережі РБК різних бюджетів, оскільки постачальники послуг можуть у широкому регіональному аспекті та різних сферах діяльності.

Правову основу казначейського механізму у сфері видатків місцевих бюджетів формує велика кількість нормативних актів. Все ж ключову роль у цьому процесі відіграє Бюджетний кодекс, а також «Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів»[45], затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2021 №222.

Вихідним пунктом, який створює передумови для подальшого виконання місцевих бюджеті за видатками, є затвердження відповідних бюджетів. Рішення

про затвердження конкретного місцевого бюджету подається місцевими фінансовими органами до органу Казначейства за місцем їх обслуговування.

Після затвердження місцевого бюджету складається також розпис бюджету, який покликаний його деталізувати у часовому вимірі. Він складається з наступних елементів: «річного розпису доходів загального і спеціального фондів місцевих бюджетів; помісячного розпису доходів загального фонду місцевих бюджетів; річного розпису фінансування загального і спеціального фондів місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання та помісячного розпису фінансування загального фонду місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання» [45]. Окрім цього, до нього відноситься також «річний розпис асигнувань загального і спеціального фондів місцевих бюджетів, помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевих бюджетів; річний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів та надання кредитів з місцевих бюджетів, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду місцевих бюджетів та надання кредитів із загального фонду місцевих бюджетів; річний розпис витрат спеціального фонду місцевих бюджетів з розподілом за видами надходжень; помісячний розпис спеціального фонду місцевих бюджетів»[45].

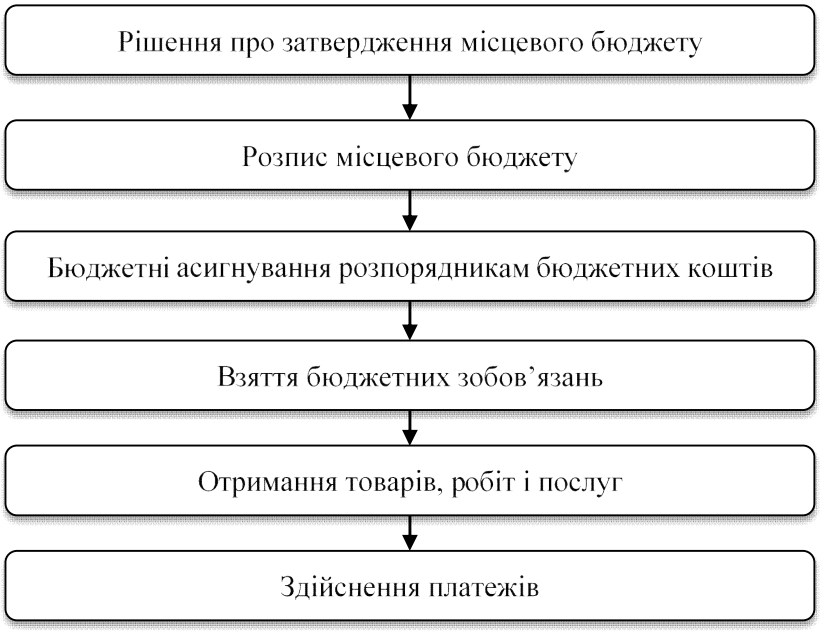

Рис. 1.4. Логіка казначейського виконання місцевих бюджетів за видатками.

Відповідно до статті 46 Бюджетного кодексу логіка виконання місцевого бюджету за видатками передбачає дотримання наступної послідовності етапів:

- на основі затвердженого бюджетного розпису відбувається доведення бюджетних асигнувань, які призначені РБК;
- після цього відбувається затвердження кошторисів бюджетних установ, що відкриває подальші можливості отримання бюджетного фінансування;
- у процесі діяльності бюджетної установи відбувається взяття бюджетних зобов'язань;
- безпосереднє отримання товарів, робіт і послуг від постачальників;
- наступне здійснення платежів у відповідності із виконаними роботами, або отриманими товарами;
- виконання бюджетних програм на основі поставлених товарів, робіт і послуг тощо.

Організаційні напрямки діяльності органів казначейства у процесі касового обслуговування місцевих бюджетів є надзвичайно широкими. Так, ключовим завданням казначейства є ведення єдиного казначейського рахунка. Це дозволяє забезпечувати розрахункове обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. З цією метою казначейство відкриває рахунки розпорядникам та проводить по них необхідні операції, а також забезпечує інформацію та необхідні виписки з рахунків.

Важливим напрямком діяльності є виконання функції розмежування бюджетних коштів між бюджетами різних рівнів, що здійснюється у відповідності до доведених нормативів відрахувань по відповідних платежах. З метою повноти охоплення усіх суб'єктів задіяних у бюджетному процесі, формується «Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів», а також база даних «Мережа розпорядників та одержувачів бюджетних коштів»[45].

У ході взяття бюджетних зобов'язань, казначейство здійснює їх реєстрацію, облік, а також перераховує відповідні платежі, міжбюджетні трансферти, управляє тими фінансовими ресурсами, які знаходяться на єдиному казначейському рахунку.

Однією із важливих функцій є також бухгалтерський облік операцій з виконання місцевих бюджетів за видатками. Це забезпечує органи місцевого самоврядування необхідною оперативною інформацією щодо стану їх бюджету, і є передумовою для формування якісної звітності про виконання відповідного місцевого бюджету. Особливістю цього процесу є те, що складання форм звітності відбувається із використанням економічних показників безпосередньо із баз даних казначейства.

У ході діяльності казначейськими органами та їх працівниками здійснюється поточний контроль за дотриманням законодавства. Це забезпечується також і завдяки тісної координації дій головних бухгалтерів бюджетних установ і посадових осіб органів казначейства.

Згідно частини 8 статті 49 Бюджетного кодексу, здійснення платежів забезпечується ДКСУ лише при умові:

а) передбаченого бюджетного зобов'язання щодо даного платежу;

б) відповідності між напрямами витрачання бюджетних коштів і виділеними бюджетними асигнуваннями;

в) наявності достатніх залишків невикористаних коштів на відповідних статтях у РБК.

РБК й ОБК по місцевих бюджетах, які взяті на казначейське обслуговування, здійснюють реєстрацію таких зобов'язань в органах казначейської служби відповідно до вимог Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань РБК та одержувачів бюджетних коштів в органах ДКСУ, затвердженого наказом Міністерством фінансів України від 02.03.2012 р. № 309 (зареєстровано Міністерством юстиції України 20 березня 2012 р. за № 419/20732).

Органи казначейства проводять платежі з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків РБК і ОБК, відкритих у органах ДКСУ відповідно до затвердженого кошторису доходів і видатків, а також плану асигнувань, або плану використання бюджетних коштів. Відповідно до покладених на нього функцій, казначейство здійснює контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів на етапі проведення платежів на підставі підтверджувальних документів, поданих РБК. Відповідають за цільове використання бюджетних коштів РБК і ОБК.

Висновки до 1 розділу

Дослідження концептуальних аспектів та організаційно-правових основ казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів окреслює наступні висновки:

1. ДКСУ є ключовим учасником бюджетного процесу, який виступає

інституційним середовищем здійснення усіх відносин та операцій у цій сфері. Відносячись до органів загальнодержавної влади, ДКСУ попри це є важливим інструментом і місцевого самоврядування в управлінні потоками бюджетних ресурсів. Роль ДКСУ у процесі обслуговування саме видатків є домінантною, становлячи левову частку операційної діяльності казначейства. Серед широкого спектру функцій, які виконує казначейство для органів місцевого самоврядування чи не найважливішими є забезпечення достовірної та оперативної інформацію щодо динаміки та стану місцевих фінансів.

2. Функціонування системи казначейства впорядковує систему видатків місцевих бюджетів та робить їх підконтрольною у організаційному вимірі. Органи ДКСУ забезпечують тісний зв“язок між загальнодержавними та регіональними фінансовими ресурсами, забезпечуючи єдність стандартів обліку, звітності, контролю на усіх рівнях.

3. Функціонування інституту казначейства сприяє ефективності процесів бюджетної децентралізації у контексті адміністративної реформи, яка сьогодні проводиться в Україні. Оскільки інститут казначейства забезпечує акумулювання усіх ресурсів на ЄКР, гарантує застосування єдиних стандартів обліку та звітності, контролю за прозорістю та цільовим використанням бюджетних коштів, це дозволяє у процесі децентралізації підтримати ефективність і законність управління фінансовими ресурсами на усіх рівнях бюджетної системи.

4. Подальші перспективи використання казначейського механізму обслуговування видатків місцевих бюджетів лежать у площині якісного оперативного інформування суспільства та місцевих громад про фінансування бюджетних програм. Виступаючи джерелом об’єктивної інформації про стан місцевих фінансів, ДКСУ може стати дієвим інструментом підвищення ефективності розвитку місцевого самоврядування та становлення громадянського суспільства на регіональному та локальному рівні за умови запровадження механізмів доступу усіх зацікавлених до деталізованої інформації щодо усіх деталей операцій із коштами місцевих бюджетів.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ЗДІЙСНЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ

2.1. Організація касового виконання місцевих бюджетів за видатками

Масштабність механізму казначейського виконання будь-якого місцевого бюджету стає очевидною на основі оцінки кількості задіяних у цьому процесі суб'єктів, а також обсягу фінансових ресурсів, які перемішуються через казначейську систему. Чисельність задіяних суб'єктів можна оцінити аналізуючи єдиний реєстр та мережу одержувачів й розпорядників. Так, в цілому по Україні (станом на початок 2020 року) до Єдиного реєстру було включено більше 75 тисяч РБК і ОБК. Зокрема це 12408 суб'єктів по державному бюджету та 63305 по місцевих бюджетах.

Про масштабність операцій із фінансовими ресурсами, що акумулюються у місцевих бюджетах, здійснювані органами казначейства, говорить той факт, що вони становлять більше третини зведеного бюджету України (34,2 % у 2020 році).

Загалом витрати місцевих бюджетів в 2020 р. сягнули 478 млрд. грн., тобто на 88 млрд. грн. (15 %) менше від відповідних показників 2019 року. При цьому видатки загального фонду склали близько 360 млрд. грн., а це на 19 % менше ніж у 2019 році. Структурно у місцевих бюджетах домінують видатки на оплату праці (близько 206 млрд. грн.), що складає 43,2 % їх загального обсягу. Капітальні видатки у обсязі 99 млрд. грн. складають лише дещо більше 20 % видатків усіх місцевих бюджетів.

Інформація щодо обсягу касових витрат місцевих бюджетів України у 2019-2020 роках за економічною класифікацією наведена у таблиці 2.1. Видатки місцевих бюджетів (враховуючи також трансферти, які надані державним бюджетом), за 2020 рік склали 478 млрд. грн., а це близько 91 % річних планових призначень. Протягом останніх років окреслилась певна

тенденція до зниження обсягу видатків усіх місцевих бюджетів. Зокрема, у 2020 році їх профінансовано на 88 млрд. грн., або що на 15 %. менше ніж у 2019 році.

Таблиця 2.1

Видатки місцевих бюджетів України у 2019-2020 рр. за економічною класифікацією

млрд. грн.

Видатки за економічною класифікацією	2019 рік	2020 рік	Відхилення (%)
Оплата праці з нарахуваннями	179,3	206,7	115,3%
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	17,2	13,8	80,2%
Субсидії та поточні трансферти	75,6	79,7	105,4%
Соціальне забезпечення	88,9	10,3	11,6%
Інші поточні видатки	105,5	69,0	65,4%
Капітальні видатки	99,8	98,6	98,8%
Разом	566,3	478,1	84,4%

Аналіз видаткової структури касових витрат місцевих бюджетів у розрізі економічної класифікації дозволяє стверджувати, що в 2020 році найбільш вагомими напрямками спрямування коштів залишались:

- оплата праці та нарахування на неї (206 млрд. грн, тобто 43 % від загального обсягу);

- капітальні видатки склали 98 млрд. грн., (20,6%);

- видатки на закупівлю товарів і послуг (81 млрд. грн., тобто 16 % їх загального обсягу);

- поточні трансферти (80 млрд. грн., або близько 17 %).

Розгляд видаткової частини місцевих бюджетів у вимірі функціональної класифікації свідчить, що найбільше коштів у 2020 році було витрачено на утримання закладів освіти – 199 млрд. грн., що становить 43 % від загальних

обсягів видатків, профінансованих із місцевих бюджетів (див. рис. 2.1.). При цьому порівняно із 2019 р, фінансування даної функції зросло на 12 млрд. грн. (на 6,6 %).

У 2020 році відбулось зменшення фінансування видатків на охорону здоров'я із місцевих бюджетів (на 39 млрд. грн., тобто на 43,3 %). Таке зменшення видатків на дану функцію частково пов'язане процесом реформування медицини, який супроводжується запровадженням бюджетного утримання вторинного рівня охорони здоров'я через Національну службу здоров'я, яке здійснюється за рахунок коштів саме державного бюджету. Тому на охорону здоров'я із місцевих бюджетів було профінансовано лише 51 млрд. грн., що склало близько 11 % від загального обсягу видатків відповідних місцевих бюджеті. Натомість, у 2020 році Національною службою відповідно до програми надання державних гарантій по медичному обслуговуванню населенню проведено видатків в обсязі майже 90 млрд. грн.

Сфера охорони здоров'я у 2020 та 2021 роках знаходиться під впливом COVID-19. Це відобразилось і на бюджетних показниках: у 2020 р. з місцевих бюджетів в Україні було профінансовано 10 млрд. грн. на програми і заходи, покликані посприяти подоланню епідемії та наслідків COVID-19. Це становило близько 2 % від загальних обсягів видаткової частини місцевих бюджетів.

Видатки, які спрямовуються на економічний розвиток із місцевих бюджетів становили у 2020 році близько 20 %. На них спрямовано 94 млрд. грн., що на 15 % більше видатків ніж у попередньому році. Видатки місцевих бюджетів на житлове і комунальне господарство у 2020 році зменшилися на 7 % у порівнянні із 2019 роком і становили 32 млрд. грн., тобто близько 7 % від їх загального обсягу.

Вагому частку становлять видатки управління та забезпечення функціонування органів місцевого самоврядування. Вони склали у 2020 році 41 млрд. грн., тобто на 6 млрд. грн. більше ніж у 2019 році. Незначну частку (4,7 %) становлять видатки на фізичний і духовний розвиток. У 2020 році вони

становили близько 22 млрд. грн., та на 0,3 млрд. грн. що на 1,4% більше видатків, які були профінансовані на дану функцію у 2019 році.

Рис. 2.1. Структура касових видатків проведених із місцевих бюджетів за функціональною класифікацією у 2020 році.

Фінансування видаткової частини місцевого бюджету суттєво залежить від політики держави у сфері міжбюджетних трансфертів. Наприклад, у 2020 році із державного бюджету до місцевих бюджетів спрямовано міжбюджетних трансфертів (ними є: базова дотацію, додаткова дотація, субвенція) у загальному обсязі 161 млрд. грн. За масштабами розміри трансфертів сягають практично третини усіх обсягів видаткової частини місцевих бюджетів. У 2020 році відбулось значне зниження (на 100 млрд. грн. зниження обсягу міжбюджетних трансфертів, які були надані з державного бюджету місцевим бюджетам. Значною мірою це спричинене зменшенням обсягів медичної субвенції, адже її надавили місцевим бюджетам лише до кінця I кварталі 2020 року. Адже саме 1 квітня 2020 року заклади охорони здоров’я перейшли на фінансове забезпечення через функціонування «Національної служби здоров’я, що передбачає функціонування Програми державних гарантій надання медичного обслуговування населенню»[45].

Окремі місцеві бюджети задіяні у зворотному процесі спрямування трансфертів - з місцевих бюджетів до державного бюджету. Обсяг такої реверсної дотації за результатами 2020 року становив близько 9 млрд. грн., тобто практично на 2 млрд. грн. більше аніж у 2019 році.

Розглянемо особливості казначейського виконання касових видатків, а також кредитування місцевих бюджетів по Тернопільській області. Проведення територіально реформи здійснює суттєвий вплив на бюджетний процес та діяльність органів казначейства. В контексті запровадження адміністративно-територіальної реформи в громадах передбачається створення фінансових органів, що передбачено та на вимогу Закону України № 907-Х “ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України”[2] в частині здійснення функції зі складання, виконання відповідних місцевих бюджетів та управління коштами місцевого бюджету фінансового органу територіальної громади. Так, по Тернопільській області із 59 бюджетів було створено 19 фінансових органів, на які з початку року поступали всі надходження з дохідних рахунків та міжбюджетні трансферти отримані із державного бюджету. Станом на 26.01.2021 року усі 59 фінансових органів створено та проведено підпорядкування рахунків, в частині перепідв’язки рахунків з територіальної громади на фінансовий орган.

У зв’язку із проведенням територіальної реформи відбувається зміна кодів бюджетів, зміна кодів ПКВ місцевих бюджетів. З цієї причини у 2021 році органами казначейства області проводилась активна робота по узгодженню даної інформації. У 2021 році органами казначейства області відкрито 128,0 тис. рахунків, у тому числі:

- для зарахування поступлень до державного й місцевих бюджетів – 91,9 тис. рахунків;

- для РБК та ОБК місцевих бюджетів – 36,1 тис. рахунків;

- здійснено 800 проведень щодо перенесення власних надходжень бюджетних на нові рахунки.

Протягом січня опрацьовано 7,7 тис. документів що надійшли на старі рахунки на суму 15,1 млн. грн. При опрацюванні 3,4 тис. документів на суму 6,2 млн. грн. зараховані на нововідкриті рахунки, а 4,3 тис. документів на суму 8,9 млн. грн. повернуто для уточнення реквізитів. Значну проблему становить необхідність здійснення перерахування залишків коштів з котлових рахунків бюджетів, що припиняються, на бюджети – правонаступники. Так, станом на 26.01.2021 року із 352 бюджетів, що припиняються, залишки коштів перераховано по 321 бюджету, здійснено більше 6 тисяч таких проведень.

Інформацію про касові видатки та кредитування по місцевих бюджетах Тернопільської області в розрізі економічної класифікації подано у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Касові видатки та кредитування по місцевих бюджетах Тернопільської області в розрізі економічної класифікації

тис. грн.

КЕКВ	Найменування видатків	Касові видатки загального фонду	Касові видатки спеціального фонду	Разом касові видатки
2111	Заробітна плата	4 572 107,1	16 126,5	4 588 233,6
2120	Нарахування на оплату праці	1 014 496,0	3 393,9	1 017 889,9
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	184 531,9	44 918,8	229 450,7
2230	Продукти харчування	76 897,2	66 785,5	143 682,7
2240	Оплата послуг (крім комунальних)	299 960,0	146 880,2	446 840,2
2271	Оплата теплопостачання	84 369,8	591,8	84 961,6
2272	Оплата водопостачання та водовідведення	9 952,9	317,5	10 270,3
2273	Оплата електроенергії	87 488,2	1 123,0	88 611,2
2274	Оплата природного газу	96 673,9	538,6	97 212,6
2275	Оплата інших енергоносіїв	23 440,9	462,8	23 903,7
2282	Окремі заходи по реалізації державних програм, не віднесені до заходів розвитку	499 655,7	50 378,6	550 034,3
2610	Субсидії та поточні трансферти підприємствам	1 168 514,0	300 165,4	1 468 679,4
2620	Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	693 869,0	297,5	694 166,5
2720	Стипендії	35 850,0	531,6	36 381,6
2730	Інші виплати населенню	97 391,3	1 496,7	98 888,1
3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	0,0	237 624,7	237 624,7
3122	Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів	0,0	68 140,1	68 140,1
3131	Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)	0,0	14 501,9	14 501,9
3132	Капітальний ремонт інших об'єктів	0,0	322 686,8	322 686,8
3142	Реконструкція та реставрація інших об'єктів	0,0	190 787,7	190 787,7
3210	Капітальні трансферти підприємствам	0,0	405 383,8	405 383,8
3220	Капітальні трансферти органам державного управління	157 172,5	5 047,8	162 220,3
3230	Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	0,0	15 518,9	15 518,9
	Разом	9 121 653,1	1 913 732,5	11 035 385,6

Як видно із таблиці, найбільш масштабними статтями витрат є видатки на оплату праці 4588 млн. грн. (що склало близько 42 % їх загального обсягу), а також, відповідно, нарахування на неї (1017 млн. грн.). Значною статтею витрат є також стаття “субсидії і поточні трансферти” підприємствам 1468 млн. грн., або 13 %.

Казначейське обслуговування видаткової частини місцевого бюджету у 2021 році мало ряд організаційних особливостей. Рішення про прийняття (затвердження) місцевих бюджетів відбулись у всіх громадах області, однак процес подання бюджетного розпису до органів казначейства тривав практично до кінця січня 2021 року.

Першою сесією сьомого скликання Тернопільської обласної ради 23 грудня 2020 року відбулось прийняття рішення “Про обласний бюджет на 2021 рік”. Департаментом фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації розпис обласного бюджету затверджений та поданий до Головного управління ДКСУ лише 21 січня 2021 року.

Лише станом на 26.01.2021 року усі ГРБК по обласному бюджету подали інформацію щодо розподілу до зведених кошторисів, розподілу та показників зведених планів асигнувань по загальному і спеціальному фондах місцевих бюджетів у відповідності до Наказу № 938. Окремо слід зазначити, що по ряду розпорядників коштів (Управління освіти і науки ОДА та Управління охорони здоров’я ОДА), яким Рішенням сесії передбачено 42 програми місцевого бюджету, подано усю необхідну документацію до Головного управління лише 25 січня 2021 року. У таких умовах на працівників казначейства покладається додаткова відповідальність за правильність, оперативність, та вчасність опрацювання значного об’єму інформації, в контексті завершення місяця необхідності виплати заробітної плати та фінансування інших видатків розпорядників й одержувачів коштів обласного бюджету.

2.2. Контрольні функції органів казначейської служби в процесі обслуговування місцевих бюджетів за видатками

Завдання казначейських органів по контролю за законністю у сфері бюджетного законодавства визначені у Бюджетному кодексі, а також закріплені

«Положенням про Державну казначейську службу України»[38], яке затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215.

Процес казначейського забезпечення фінансування бюджетних видатків супроводжується здійсненням цілої сукупності взаємодоповнюваних процедур контролю. Даний контроль переважно спрямований на саме попередження можливості для виникнення ситуації, яка створює передумови для правопорушень. При цьому контроль здійснюється практично на усіх стадіях бюджетного фінансування.

У першу чергу виникненню порушень перешкоджає контроль при складанні мережі ГРБК і РБКНР. Це гарантує відповідність інформації у мережі тим вимогам, які встановлено законодавством щодо складання ЄР та МРО. Це дозволяє органам казначейства отримати об'єктивні дані та впорядковує взаємозв'язки між РБК, ОБК і казначейством, чітко окреслюючи ієрархію підпорядкованості задіяних у бюджетному процесі суб'єктів. Це є основою подальшої системи контрольованості процесів витрачання бюджетних коштів. Адже внесена у ЄР та МРО інформація забезпечує також правильність і автоматичність розподілу бюджетних асигнувань у вимірі територій, серед РБКНР та одержувачів бюджетного фінансування.

Поряд із цим, на наступному етапі, казначейство здійснює нагляд за ідентичністю кошторисів ГРБК та РБКНР показникам розпису бюджету, що передбачено у статті 47 Бюджетного кодексу України. Місцеві фінансові органи подають затверджені розписи до територіальних підрозділів казначейства одразу після ухвалення місцевих бюджетів. Витяги із розписів відповідних місцевих бюджетів доводяться фінансовими органами в першу чергу до ГРБК по відповідному місцевому бюджету.

Здійснення такого роду контролюючих дій органами ДКСУ у процесі подання документів ГРБК і РБКНР дозволяє не допустити:

- неправильності оформлення кошторисів та інших документів, які використовуються процесі виконання місцевих бюджетів за видатками;

- недотримання термінів подання документів про обсяги бюджетного фінансування для РБКНР, або ж ОБК;
- появу помилок і зловживань стосовно невідповідності планових показників і асигнувань.

Також, уже на етапі реєстрації фінансово-бюджетного зобов'язання органи ДКСУ проводять попередній контроль поданої документації її відповідність бюджетним показникам та можливостям фінансування. У нанступному, уже у процесі оплати рахунків РБК і ОБК реалізується поточний контроль.

Органи казначейства володіють повноваженнями здійснювати контроль відповідності бюджетних зобов'язань, які беруться РБК фактично виділеним бюджетним асигнуванням стосовно їх обсягів, змісту економічних операцій та паспортів бюджетних програм.

Неприйняття платіжних доручень відбувається у випадку:

- невірного заповнення усіх необхідних реквізитів, або ж недотримання вимог щодо правил оформлення платіжних документів;
- відсутності у органів казначейства інформації про бюджетні зобов'язання;
- невідповідність між платежом та параметрами бюджетного зобов'язання, або ж бюджетно-фінансового зобов'язання;
- порушення коду економічної класифікації видатків та економічній характеристиці платежу;
- наявності законодавчих обмежень для здійснення видатків (надання кредитів);
- наявності накладеного арешту на кошти, що перебувають на рахунку РБК;
- припинення операцій на рахунку РБК;
- надходження рішення від органу оскарження за результатами розгляду певної скарги щодо порушення законодавства у сфері закупівель, або ж визнання недійсними результатів закупівель;

- відсутність або недостатність коштів на рахунках бюджетної установи;
- перевищення показників асигнувань, кошторисів і планів використання бюджетних ресурсів тощо;
- неподання документації, яка б підтвердила реальне отримання товарів у відповідності до укладених договорів;
- наявність незатвердженого паспорта бюджетної програми.

Таким чином, основні порушення виявляються органами казначейства на ранніх етапах і вони переважно не носять характер зловживань. Наслідком є формування відповідних попереджень відповідно до повноважень, наданих Бюджетних кодексом України (ст. 117).

У разі виявлення порушень з боку РБК та ОБК до них застосовуються такі заходи впливу:

- попередження про неналежне виконання законодавства у сфері бюджету, яке супроводжується вимогою усунення порушення;
- зупинка здійснення операцій з бюджетними коштами.

Частота виникнення подібних порушень є доволі високою. У 2019 році мало місце понад 2 200 випадків призупинення органами казначейства операцій на рахунках РБК і ОБК. У 2020 році їх кількість уже становила понад 2 400. Найбільш суттєвими порушеннями, як причинами зупинки операції були наступні випадки:

- несвоєчасне, або недостовірне й неповне подання звітності про виконання бюджету (829);
- прострочена кредиторська заборгованість (278);
- порушення оплати за товари та послуги, або ж несвоєчасне подання підтверджувальних документів (201);
- порушення РБК вимог стосовно взяття ними бюджетного зобов'язання (180 випадків).

У грошовому вимірі контрольна робота органів казначейства характеризується наступними даними. За 2019 рік загальна сума попереджений

порушень становила 19,7 млрд. грн. і було попереджено понад 24 тис. випадків порушень бюджетного законодавства. У 2020 році обсяг попереджений порушень зріс до 27,6 млрд. грн. (понад 31 тис. фактів порушень законодавства).

Таблиця 2.3.

Основні причини складання попереджень при реєстрації бюджетних зобов’язань по місцевих бюджетах належать

Вид порушення	Сума (тис. грн.)	Кількість випадків
Відсутність бюджетних асигнувань встановлених кошторисом	509444,0	488
Відсутність документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов’язання	117406,0	822
Відсутність затвердженого паспорта бюджетної програми	21673,0	18
Невідповідність напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, або паспорту бюджетної програми	51613,0	363
Відсутність документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг	126534,0	168
Недотримання вимог щодо оформлення поданих документів	746224,0	2616
Порушення термінів реєстрації бюджетних зобов'язань	7792048,0	10186
Недотримання РБК/ОБК обмежень, які вводяться законодавством	483 445,0	371
Наявність простроченої кредиторської заборгованості із заробітної плати / стипендій / за спожиті комунальні послуги та енергоносії	451,0	10
Інші причини	1 414 803,0	270

Серед ключових причин попереджень на етапі прийнятті до виконання платіжних доручень по місцевих бюджетах належать:

- відсутність даних щодо бюджетного або фінансового зобов'язання - 402 випадки, на суму 119 млн. грн;
- невідповідність платежу бюджетним зобов'язанням - 129 випадки, на суму 3,6 млн. грн;
- неспівпадання КЕКВ економічній характеристиці платежу - 47 випадків на суму 2,5 млн. грн;
- наявність обмежень, встановлених певними нормативно-правовими актами - 59 випадків, на суму 222,4 млн. грн;
- перевищення показників по передбачених асигнуваннях по загальному фонді місцевого бюджету, по кошторису, або ж по спеціальному фондові місцевого бюджету, як і плану надання кредитів із загального фонду бюджету - 15 випадків на суму 1,1 млн. грн;
- незатверджений паспорт бюджетної програми - 367 випадків на суму 97,6 млн. грн;
- порушення порядку здійснення попередньої оплати за товари та послуги за бюджетні кошти - 71 випадок на суму 63,3 млн. грн;
- інші причини - 410 випадків на суму 42,6 млн. гривень.

Інформація про складені попередження про порушення у регіональному вимірі серед органів ДКСУ в 2019 та 2020 роках подано у таблиці 2.4.

Динаміка наданих казначейськими органами Тернопільської області попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства також свідчить, що за останні роки їх кількість суттєво зросла. Як показує досвід, левова частка попереджень про порушення бюджетного законодавства складається взяття, або реєстрації бюджетних та бюджетних фінансових зобов’язань. Найчастіше це пов’язано із порушенням терміну реєстрації первинного документу (договору, рахунку, акту виконаних робіт, накладної на отримання товару, тощо).

Таблиця 2.4.

Регіональний вимір складених попереджень про порушення у 2019 та 2020 рр.

№ п/п	Органи Державної казначейської служби України	Складені попередження			
		2019 рік		2020 рік	
		кількість	млн. грн.	кількість	млн. грн.
1	Вінницька	1057	250,20	1780	2051,2
2	Волинська	241	72,98	327	95,73
3	Дніпропетровська	3550	1878,15	4048	8391,92
4	Донецька	4463	1467,80	2539	767,57
5	Житомирська	306	54,704	674	213,74
6	Закарпатська	464	314,46	357	182,90
7	Запорізька	583	225,60	3357	362,07
8	Івано-Франківська	497	237,53	843	297,10
9	Київська	2070	1498,23	2530	1773,50
10	Кіровоградська	871	70,53	1017	95,00
11	Луганська	421	459,46	364	174,26
12	Львівська	623	631,52	920	397,20
13	Миколаївська	902	626,82	964	425,87
14	Одеська	1520	845,98	1715	736,21
15	Полтавська	720	59,00	1130	158,18
16	Рівненська	276	96,77	1108	639,49
17	Сумська	391	80,36	402	735,03
18	Тернопільська	723	485,94	1086	809,40
19	Харківська	578	520,93	611	1107,58
20	Херсонська	501	323,02	632	438,28
21	Хмельницька	1170	287,66	984	1095,71
22	Черкаська	1046	762,31	1366	868,09
23	Чернівецька	41	172,07	73	667,50
24	Чернігівська	671	254,20	904	449,39
25	м.Київ	978	7743,70	1265	3763,57
26	ДКСУ	39	280,80	78	883,20
Всього		24702	19700,72	31071	27579,70

Такого роду порушення доволі часто носять неумисний характер, і відбуваються внаслідок “людського фактору”: незнання законодавства, допущених помилок, тощо. Подолання таких ефектів можливе при неухильному дотриманні вимог бюджетного законодавства, а тому у органах казначейства на постійно проводиться роз’яснювальна робота щодо проблемних аспектів застосування бюджетного законодавства. Формами такої

роботи є: тренінги, семінари, круглі столи тощо. Це має на меті набуття якісних знань у сфері чинного бюджетного законодавства, оперативне ознайомлення із змінами до нього, підвищення кваліфікації працівників органів ДКСУ та їх клієнтів, підвищення загальної бюджетної дисципліни РБК і ОБК. Таку роботу слід розглядати як вагомий внесок у зміцнення системи фінансового контролю в Україні та передумову забезпечення ефективності бюджетної політики на місцевому рівні.

2.3 Особливості формування і ведення єдиного реєстру та бази даних мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів

Організація відносин між органами казначейства та РБК і ОБК в процесі їх казначейського обслуговування за видатками потребує формування повної та актуальної інформації про усіх учасників бюджетного процесу. З цією метою ДКСУ у 2008 році було створено «Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів»[46]. Порядок формування ЄР закріплено у наказі Міністерства фінансів України на № 1691 від 22.12.2011 р. [46].

У даному порядку визначені ключові поняття: Єдиного реєстру, Реєстраційної картки РБК /ОБК.

Отже, відповідно до даного порядку, «єдиним реєстром розпорядників та одержувачів бюджетних коштів є автоматизована система формування та подання надання інформації про РБК і ОБК»[46]. Реєстраційній картка – «це документ встановленої форми, у якому міститься уся сукупність даних про певного РБК чи ОБК, з метою отримання повної та всеохоплюючої інформації про учасників бюджетного процесу»[46].

У Єдиному реєстрі містяться наступна інформація:

- повне та скорочене найменування РБК/ОБК;
- його код ЄДРПОУ;
- статус організації (РБК чи ОБК)

- дата реєстрації (перереєстрації);
- код території;
- вид бюджету;
- назва та код ЄДРПОУ РБК вищого рівня;
- код КВК;
- адреса, номери телефонів і факсу;
- назва та код органу ДКСУ, в якому обслуговується РБК чи ОБК;
- назва та код територіального органу ДПСУ, де він взятий на облік,
- код РБК / ОБК за Єдиним реєстром.

Ця інформація вноситься до ЄР працівниками казначейства на основі Реєстраційної картки, а також установчих документів. У ході даного процесу важливим є прийняття РК, наданої РБК / ОБК й ретельна перевірка при внесені даної інформації до бази даних ЄР. Це сприяє запобіганню випадків занесення невірної, або ж недостовірної інформації про РБК / ОБК, що може призвести до фінансових зловживань у майбутньому.

Разом із РК надається копія зареєстрованих і затверджених установчих документів, засвідчених органами, які здійснили їх реєстрацію. РК заповнюється виключно щодо того бюджету, з якого відбувається утримання РБК [46]. Оригінал РК, як і відомості з ЄР, зберігаються у органах ДКСУ у відповідній справі з юридичного оформлення рахунків РБК / ОБК.

Моментом включення певного РБК до ЄР вважається момент занесення даних РК в Єдиний реєстр, що супроводжується присвоєнням для РБК певного коду за Єдиним реєстром. Інформація, яка зафіксована у РК, з часом може потребувати внесення. Підтримка актуальності бази даних ЄР забезпечується шляхом контролю за тим, щоб РБК / ОБК вчасно надавались та належним чином оформлялись. Згідно з п. 4.1 Порядку формування ЄР, зміни подаються у двох примірниках за формою РК.

Процес формування мережі бюджетних установ регламентується «Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів» наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2021 №222. [45]. Згідно нього, мережа

– це згрупована певним чином інформація щодо підпорядкованих даному головному розпоряднику коштів (або РБК нижчого рівня, який також має власну мережу) щодо РБК нижчого рівня, які отримують через нього бюджетне фінаснування»[45].

РБК / ОБК можуть включатись мережі ГРБК, або розпорядників нижчого рівня, якщо вони отримують від них бюджетне фінансування. Таким чином одна й та ж установа одночасно не може бути і РБК і ОБК.

У межах одного бюджетного періоду може виникнути потреба у зміні мережі. Це відбувається у випадку появи нової установи, або створеня нового РБК, який матиме право на отримання коштів місцевого бюджету в даному бюджетному періоді. Іншою можливою підставою є вилучення установи з мережі, або ж зміна частини інформації РБК / ОБК.

ГРБК готують та подають органам казначейства відповідні реєстри змін до мережі. Після внесення змін до ЄР у органах казначейства в частині належної інформації про РБК, казначейство формує протокол виявлених розбіжностей даних у мережі та ЄР. На підставі даного протоколу, ГРБК складає і вносить реєстр змін до такої мережі. Для виключення з мережі певної установи, зокрема у випадку її ліквідації, або ж реорганізації чи зміни рівня підпорядкування можливе лише після передання даних установі, яка набуває статусу правонаступника, або якій делеговано її функції, або тій установі, яка змінила рівень підпорядкування, планові показники, обсяги асигнувань, показники проведених з початку бюджетного року видатків, а також непогашених бюджетних зобов'язань»[45].

Он-лайн доступ до бази даних ЄР надається усім органам Казначейства у межах даної території. Забезпечення актуальності даних у ЄР потребує постійної роботи працівників органів казначейства. Користувачами даної інформації є не лише казначейство та інші учасники бюджетного процесу. Оскільки інформація з Єдиного реєстру (окрім тієї інформації, доступ до якої є обмеженим) розміщується на веб-порталі казначейства, а також у Єдиному

державному інтернетпорталі відкритих даних, це є вагомим інструментом підтримання прозорості на контрольованості управління місцевими фінансами.

Інформацію щодо кількості РБК і ОБК, включених до ЄР у 2019 та 2020 роках, наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів включених до Єдиного реєстру

Роки	Кількість установ (організацій)						
	Державний бюджет	У тому числі		Місцеві бюджети	У тому числі		Разом
		розпорядники	одержувачі		розпорядники	одержувачі	
2019	12941	11673	1268	59804	36825	22979	72745
2020	12287	11096	1191	59146	36038	23108	71433

Як видно із наведених у таблиці даних, кількість РБК і ОБК у ЄР на кінець 2020 року становила 71,4 тис. установ. З них 59,1 тис. установ стосувались місцевих бюджетів. У 2020 році відбулось незначне зниження чисельності РБК у порівнянні із 2019 роком (на 1,3 тис.) Кількість ОБК залишилась майже на рівні 2019 року.

Найбільше суб'єктів зареєстровано в ЄР за територіальною ознакою таких адміністративно-територіальних одиницях:

Донецька область – 5485 (7,7 %);

Дніпропетровська область – 4876 (6,8 %);

Львівська область – 4336 (6,1 %);

Вінницька область – 3482 (4,9 %);

Одеська область – 3215 (4,5 %);

Запорізька область – 3185 (4,4 %);

Полтавська область – 2982 (4,2 %).

Найменша кількість суб'єкті у ЄР за територіальною ознакою обслуговування знаходилось у:

Чернівецькій області – 1298 (1,8 %);

Чернігівській області – 1499 (2,1 %);

Тернопільській області – 1716 (2,4 %);

Закарпатській області – 1883 (2,6 %);

Миколаївській області – 1935 (2,7 %);

Кіровоградській області – 2030 (2,8 %);

Волинській області – 2088 (2,9 %).

Мережа РБК / ОБК місцевих бюджетів – сформована із поділом на відповідні групи, із врахуванням вимог чинного законодавства ГРБК інформація про усіх розпорядників, які є підпорядкованими даному розпоряднику, а також отримують від нього бюджетне фінансування, а також перелік його одержувачів бюджетних коштів»[46]. Кількість РБК / ОБК, включених до мережі по Україні станом на завершення 2020 р. склала більше 52 тис. установ і організацій, з яких них більше 40 тис. установ стосуються місцевих бюджетів. Найбільша кількість установ, включених до МРО коштів місцевих бюджетів у 2020 році, рахувалась за наступними відомствами:

- місцеві ради – 14808 (36,9 %);
- освіта і наука – 5890 (14,7 %);
- виконавчі органи місцевих рад, державні адміністрації – 5030 (12,5 %);
- соціальний захист населення – 3478 (8,7 %);
- житлове та комунальне господарство – 2461 (6,1 %);
- культура та релігія – 2099 (5,2 %);
- охорона здоров`я – 1853 (4,6 %);
- молодь та спорт – 1034 установ та організацій (2,6 %).

Станом на 01.01.2021 р. до Єдиного реєстру в цілому по місцевих бюджетах України включено 63305 РБК та ОБК. По Тернопільській області станом на початок 2021 року було включено до мережі 454 РБК і ОБК. Інформація про їх територіальне розмежування наведена у таблиці 2.6.

закономірним є те, що найбільша їх чисельність сконцентрована у обласному центрі.

Таблиця 2.6.

Кількість розпорядників та одержувачів коштів, включених до мережі по Тернопільській області

№ з/п	Назва району	Кількість розпорядників та одержувачів коштів, включених до мережі		
		Разом	у тому числі	
			розпорядники	одержувачі
1	Бережанський	17	10	7
2	Борщівський	36	16	20
3	Бучацький	4	2	2
4	Гусятинський	17	12	5
5	Заліщицький	4	2	2
6	Збаразький	10	7	3
7	Зборівський	10	7	3
8	Козівський	7	4	3
9	Кременецький	23	17	6
10	Лановецький	1	1	0
11	Монастириський	5	5	0
12	Підволочиський	4	4	0
13	Підгаєцький	5	2	3
14	Теребовлянський	41	33	8
15	Тернопільський	36	23	13
16	Чортківський	22	15	7
17	Шумський	14	9	5
18	м.Тернопіль	118	91	27
00	ГУДКСУ	80	50	30
Разом		454	310	144

Таким чином, підсумовуючи проведений аналіз функціонування ЄР та МРО відзначимо їх виняткову важливість для усіх послідуючих етапів казначейського виконання місцевих бюджеті за видатками. Можливості роботи у режимі он-лайн у рамках відповідної території, забезпечує високу прозорість, актуальність даних про РБК і ОБК, сприяє ефективності казначейського контролю. Однак, у свою чергу це потребує постійної роботи по оновленню

інформації та співпраці із посадовими особами установ-клієнтів органів державного казначейства.

Висновки до розділу 2.

1. У процесі касово-казначейсько виконання місцевих бюджетів органи казначейства здійснюють масштабні операції як за обсягами фінансових ресурсів, так і за кількістю задіяних суб'єктів. Найбільш масштабними напрямками спрямування коштів місцевих бюджетів є соціальна сфера, місцеве самоврядування та житлово-комунальне господарство. При цьому серед статей витрат ключову роль відіграють видатки на оплату праці, становлячи більше 42 % загального обсягу видатків місцевих бюджетів. У сукупності із нарахуваннями на заробітку плату, фінансування по фонду оплати праці перевищує половину усіх витрат місцевих бюджетів).

2. Для ефективного виконання функцій казначейством необхідним є своєчасне прийняття (затвердження) місцевих бюджетів, а також забезпечення якісного процесу подання бюджетного розпису до органів казначейства. Затримки у даному процесі покладають на працівників казначейства додаткову відповідальність за правильність, оперативність, та вчасність опрацювання значного об'єму інформації. Порушення термінів може призводити до проблем із виплатою заробітної плати та фінансуванням інших видатків РБК і ОБК місцевих бюджетів.

3. Протягом останніх років спостерігається тенденція до зростання кількості попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства як в цілому по державі, так по органах казначейства у Тернопільській області. Як показує досвід, левова частка таких попереджень про порушення бюджетного законодавства складається на етапі взяття, або реєстрації бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань. Найчастіше це пов'язано із порушенням терміну реєстрації первинного документу (договору, рахунку, акту виконаних робіт, накладної на отримання товару, тощо).

4. Порушення, які фіксуються органами казначейства доволі часто носять неумисний характер, і відбуваються внаслідок “людського фактору”: незнання законодавства, допущених помилок, тощо. Подолання таких ефектів можливе лише шляхом дотримання вимог бюджетного законодавства. З цією метою у органах казначейства на постійній основі проводяться тренінги, семінари, круглі столи тощо. Це має на меті набуття якісних знань у сфері чинного бюджетного законодавства, оперативне ознайомлення із змінами до нього, підвищення кваліфікації працівників органів ДКСУ та їх клієнтів, підвищення загальної бюджетної дисципліни РБК і ОБК. Таку роботу слід розглядати як вагомий внесок у зміцнення системи фінансового контролю в Україні та передумову забезпечення ефективності бюджетної політики на місцевому рівні.

5. Забезпечення актуальності даних у ЄР потребує постійної роботи працівників органів казначейства. Користувачами даної інформації є не лише казначейство та інші учасники бюджетного процесу. Оскільки інформація з Єдиного реєстру (окрім інформації, доступ до якої є обмеженим) розміщується на веб-порталі казначейства, а також у Єдиному державному веб-порталі відкритих даних, це є вагомим інструментом підтримання прозорості на контрольованості управління місцевими фінансами.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ

3.1. Зарубіжний досвід казначейського обслуговування місцевих бюджетів за видатками

Світова практика застосовує різні системи виконання бюджетів. Однією із найефективніших та найпоширеніших є казначейська. Загалом, усім державам притаманна наявність певного органу, відповідального за розробку та реалізацію державної бюджетної політики. Спільним для органів казначейства у різних країнах є прагнення побудови та розвитку якісної системи управління суспільними фінансами.

Дослідження зарубіжних і вітчизняних учених засвідчують: розподіл функції виконання місцевого бюджету між фінансовою та банківською системами є найефективнішим. Це відкриває можливості сконцентрувати ключові важелі управління бюджетом у руках Казначейства, як головного фінансової служби держави. Узагальнене вивчення концептуальних особливостей побудови фінансової системи у ряді зарубіжних країн дало можливості розкрити деяку специфіку функціонування різних казначейських систем. Зокрема, державна політика у сфері казначейського забезпечення руху бюджетних коштів у Франції та Казахстані організовано на основі системи адміністративних директив, де існує дві окремі ланки управління (центральна та місцева). Натомість казначейська система США характеризується високим рівнем автономності, де кожному рівню державного управління власиво самостійно проводити бюджетну та фіскальну політику.

Одним із прикладів ефективного казначейського механізму є досвід США. У цій країні казначейство відповідальне як за економічний розвиток і забезпечення фінансової стійкості держави, так і здійснює цілий спектр додаткових заходів: надання президенту консультацій з питань економіки і суспільних фінансів, заохочення економічного зростання, сприяння вдосконаленню управління у суспільними фінансами тощо.

Основні функції Казначейства США полягають у наступному:

- управління й забезпечення обслуговування у сфері федеральних фінансів;
- управління й забезпечення обслуговування у сфері державного боргу;
- здійснення нагляду за діяльністю банків і інших фінансових установ;
- надання консультацій з проблематики здійснення політики у сфері фінансів, грошово-кредитного ринку, реалізація економічної, торговельної та податкової політик;
- нагляд за забезпеченням виконання федерального законодавства у сфері суспільних фінансів;
- здійснення розслідувань і забезпечення кримінального переслідування за несплату податків, фальсифікацію звітності тощо.

У організаційному вимірі казначейство США формується із бюро (їх нараховується 9) та департаментів (12). Департаменти поділяються на підрозділи та відповідають за розробку заходів по ключових напрямках.

Казначейство США активно координує свою роботу із федеральними відомствами, а також закордонними урядами, міжнародними фінансовими інституціями. Це сприяє контрольованості світових фінансових потоків та стимулює глобальне економічне зростання, підвищує здатність прогнозувати й запобігати економічним кризам. Якщо для США характерною є модель, яка притаманна більше федеративним державам, то функції казначейства у унітарних країнах мають певні відмінності (див. 3.1.).

За стилем управління суспільними фінансами розрізняють казначейські моделі, які базуються на основі жорстких приписів (адміністративних директив). До країн, що її дотримуються можна віднести США, Японію, Францію, Італію, ФРН і Україну. Альтернативою є моделі контрактного типу (казначейська система на основі угод).

Модель основі угод, побудована на економічних відносинах, в основу яких покладено угоди між органами різного рівня. З цією метою міністерство фінансує певні агентства на підставі укладеної угоди щодо надання послуг, які повинні відповідати певним кількісним і якісним критеріям. Застосування цієї моделі уможливлює конкурсний відбір організацій. За таких умов інституційні одиниці у державному секторі економіки конкурують у процесі надання громадських послуг із структурами реального сектору економіки.

Таблиця 3.1

Моделі управління державними фінансами в країнах різних типів державного устрою

Країна	Модель управління державними фінансами	Органи, що здійснюють управління державними фінансами	Роль органів казначейства
Федеративний устрій			
США	Казначейська, на основі адміністративних директив	Мінфін (казначейство) та інші установи	Гіперактивна
Бразилія	Казначейська, на основі угод	Казначейський секретаріат	Активна
Російська федерація	Змішана, на основі адміністративних директив	Міністерство фінансів Російської Федерації	Активна
Австралія	Казначейська, на основі угод	Казначейство Австралії	Активна
Канада	Казначейська, на основі угод	Рада казначейства Канади	Пасивна
Унітарний устрій			
Україна	Казначейська, на основі адміністративних директив	Мінфін, Державна казначейська служба України	Активна
Великобританія	Казначейська, на основі угод	Казначейство Великобританії	Гіперактивна
Франція	Казначейська, на основі адміністративних директив	Головне управління державних фінансів, Міністерство бюджету, державних рахунків, державних реформ	Активна
Італія	Казначейська, на основі адміністративних директив	Міністерство економіки і фінансів (Департамент казначейства)	Пасивна
Японія	Змішана, на основі адміністративних директив	Бюджетне бюро Мінфіну Японія	Пасивна

Моделі управління суспільними фінансами на основі угод застосовано у таки країнах, як Канада, Великобританія, Австралія, Бразилія та інших.

Модель на основі переважання адміністративних директив передбачає наступні риси: єдиний казначейський рахунок; централізований розподілу доходів між рівнями бюджетної системи; єдність системи рахунків, щодо руху бюджетних коштів; пряме і безпосереднє надання фінансування напряму кінцевому отримувачу; високий рівень попереднього й поточного контролю в процесі витрачання бюджетних ресурсів; функціонування автоматизованої системи розрахунків; одночасне здійснення облікових, розрахункових і касових операцій виключно органами казначейства.

На додачу, стилі казначейського виконання місцевих бюджетів можуть характеризуватись за наступними критеріями:

1) участю казначейства у виконанні місцевих бюджетів;

2) широтою задіяних інструментів у процесів обслуговування місцевих бюджетів;

3) додатковими функціями, що виконує казначейство для місцевого самоврядування (аналітичні, інформаційні, облікові, управління активами тощо).

Роль казначейства стосовно місцевих фінансів може відрізнятись також за рівнем активності (активна, гіперактивна чи пасивна). Пасивною передбачає просте виділення коштів бюджетним установам відповідно до затверджених планів. Активна роль має на увазі право на встановлення певних обмежень, які можуть бути ініційовані із вищих рівнів управління, а тому частково порушувати інтереси та права місцевого самоврядування. Для прикладу у США і Великобританії казначейство і є міністерством фінансів, - це один орган, наділений усією широтою повноважень, що дозволяє вважати його роль у виконанні бюджету (більшою мірою державного) вважається гіперактивною.

Ключовими інструментами казначейського впливу на рівень свободи місцевого самоврядування у фінансових є питаннях є:

а) дозволені розміри лімітів бюджетних зобов'язань;

б) встановлені фінансові ліміти;

в) надані обсяги бюджетних асигнувань тощо.

Жодна із моделей казначейського обслуговування не є ідеальною. Критерієм оптимальності у даній сфері, є, очевидно, її відповідність конкретним умовам та обраний інструментарій. Тому доцільно вести мову про ключові функції, які виконує казначейство стосовно управління суспільними фінансами.

До цих функцій відноситься: касове обслуговування бюджету, ведення єдиного рахунку, операції із державним боргом, управління рухом готівки, управління активами держави/місцевого самоврядування.

Існує ряд держав, де казначейству надано максимально широкий спектр функцій, включно із здійсненням розробки й проведенням загальноекономічної та фінансової політики. До таких держав відносять США, Францію, Австрію, Великобританію, Нову Зеландію, Бразилію тощо. У ряді інших країн функціональний спектр казначейства є значно обмеженішим. Це стосується Італії, Канади, ФРН.

Казначейство у США було утворене ще в далекому 1789 році. У його віданні: контроль єдиного рахунку та управління готівкою; планування суспільних фінансів; виконання бюджету по витратах; акумуляція фіскальних надходжень; забезпечення і випуск в обіг державних цінних паперів; нагляд за банківськими рахунками тощо. близькі до цього функції виконує і Казначейство Великобританії.

У Франції Казначейство створене в 1806 році і спершу носило назву «каса обслуговування». У 1914 році воно отримало нову назву «Управління рухом фондів», а у 1940 - в «Управління Казначейства». У 2008 році відбулось злиття казначейства із податковою службою, що сформувало нове управління, яке входить у «Міністерство бюджету, рахунків й державної служби». Ним реалізуються функції: контроль за надходженнями; фінансове планування й прогнозування; здійснення операцій із управління державним боргом; прогнозування рівня дефіциту; справляння податків. У Франції активно застосовується складання бюджету програмно-цільовим методом, впроваджене

багаторічне бюджетування, фінансовий моніторинг та дієва система внутрішнього аудиту в бюджетних установах у Франції.

Казначейство у Естонській республіці здійснює управління грошовим потоками, управління фінансовим резервами, управління боргом, управління наданням кредитів та гарантій, управління фінансовими ризиками, надання інших банківських послуг.

Казначейство Австралії здійснює збір податкових надходжень; управління казначейським рахунком; фінансове планування та прогнозування; випуск державних цінних паперів. Прикметно, що у складі казначейського департаменту є й податкове управління.

У Канаді історія казначейства також нараховує тривалий період. Воно встановлює стандарти і правила управління бюджетними витратами; розміщує вільні залишки фінансових ресурсів держави; здійснює фінансове планування та прогнозування. Рада казначейства є складовою Кабінету міністрів, який є відповідальним за розроблення бюджету й представлення його в парламенті. Ряд функцій, які в Україні на Державну казначейську службу, у Канаді реалізовуються іншими «сторонніми» органами влади. Для прикладу Міністерство суспільних робіт та урядових служб Канади забезпечує роботу єдиного рахунку, здійснює оплату роботи усіх федеральних державних службовців.

Департамент казначейства у складі Міністерства економіки й фінансів Італії здійснює функції обліку руху державного боргу та управління державною власністю. Касово-розрахункове обслуговування бюджетів проводить Генеральне управління бухгалтерського обліку. До інших функцій Департаменту казначейства Міністерства економіки та фінансів можна віднести: розробка бюджетної стратегії; управління державним боргом (спільно з Центробанком), здійснення міжнародних фінансових відносин; управління активами держави, проведення приватизації майна тощо.

Як свідчить історія та зарубіжний досвід, на різних історичних етапах та у різних країнах спектр казначейських функцій був доволі мінливим. Попри це

усі ці функції були покликані посприяти зростанню ефективності управління суспільними фінансами і на загальнодержавному рівні, і на рівні регіону та територіальної громади.

Протягом останніх двох років функціонування казначейства у всіх державах знаходиться під значним впливом з боку пандемії Covid-19. Це накладає особливі умови на характер діяльності органу та окремих працівників. Доводиться мінімізувати рівень контактів. Зокрема у 2020 році всі заплановані міжнародні проекти за участю працівників казначейства проводилися в режимі відеоконференцій. У 2020 році працівники апарату казначейства України брали участь у програмах взаємного обміну досвідом і навчання в сфері управління Публічними фінансами (PEMPAL).

Міжнародна асоціація казначейських органів (AIST) створила умови для безперервної роботи асоціації в 2020 році по обміну досвідом у сфері функціонування казначейської моделі. Незважаючи на пандемію були у запланованому обсязі реалізовані:

- проведення Генеральної асамблеї AIST;
- регулярно засідав виконавчий комітет AIST;
- тематичні вебінари з проблем наслідків кризи COVID-19 для адміністрацій бухгалтерського обліку у державному секторі;
- робочі наради.

За Україною збережено право на проведення щорічної конференції й генеральної асамблеї AIST і у 2021 році.

3.2. Проблематика та основні напрямки вдосконалення казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів

Сучасний стан державних та місцевих фінансів в Україні характеризується дефіцитом фінансових ресурсів, необхідністю додаткових зовнішніх та внутрішні запозичень, зростанням глобальних енергетичних

викликів економіці та соціальній сфері (зокрема з боку поширення пандемії короновірусної інфекції COVID-19). Це значно ускладнює виконання видаткової частини місцевих бюджетів, що акцентує увагу на необхідності контролю за економністю та законністю бюджетних витрат. Враховуючи виняткову роль органів ДКСУ у цьому процесі, приділення значної уваги потребує вдосконалення механізму контролю за виконанням бюджетів різних рівнів з боку органі ДКСУ.

Казначейська модель виконання місцевих бюджетів за видатками, включає три основні аспекти:

- фінансовий – завдяки забезпеченню руху грошових потоків у ході бюджетного процесу;

- соціальний – казначейська служба реалізовує функцію перерозподілу ресурсів, а в такий спосіб втілює соціальну політику держави;

- політичний – функціонування органів казначейства, які забезпечують циркуляцію фінансових потоків держави не може не зазнавати впливу загальнополітичних процесів, що мають місце в державі.

Для зростання ефективності та контрольованості використання коштів місцевих бюджетів необхідно здійснити впровадження сучасних методик цільового фінансування. Таким чином, одним із напрямків інституційного розвитку ДКСУ є поступовий перехід від застарілих до сучасних процедур здійснення видатків. Сьогодні одним із таких пріоритетних напрямів поступового розвитку органів державного казначейства є удосконалення процесів використання бюджетних ресурсів на основі більш якісного управління єдиним казначейським рахунком, особливо в частині його вільних залишків.

ДКСУ є основним джерелом первинних документів для здійснення фінансової звітності щодо виконання місцевих бюджетів. Оскільки тут формується повна та достовірна інформація про хід виконання бюджетів всіх рівнів, є очевидним прямий зв’язок між стійкістю роботи казначейської служби та економічною безпекою України.

Ефективне функціонування органів ДКСУ є надзвичайно важливим для життєдіяльності держави в умовах здійснюваної проти України військової агресії з боку Росії. Без фінансової стабільності неможливою є перемога у економічному та військовому вимірі. Саме тому сьогодні, як ніколи актуальними є заходи гарантування стабільного виконання ДКСУ її основних завдань та функцій, передбачених у діючому законодавстві.

Зокрема, особливого значення має безперебійне функціонування інформаційної складової ДКСУ. Цього неможливо досягнути без збереження резервних копій ключових інформаційних ресурсів і критично важливої фінансової інформації. Попри це варто подумати над багатоваріантними альтернативними точками доступу до такої інформації, щоб забезпечити можливість здійснення управлінських функцій у сфері державних та місцевих фінансів незалежно від складних обставин і можливого поглиблення військової агресії.

Серед заходів, які можуть посприяти підвищенню інформаційної захищеності й електронної безпеки ДКСУ є, зокрема:

— створення резервного дистанційного доступу для забезпечення повноцінного функціонування апарату казначейства України за межами столиці при збереженні усього необхідного функціоналу;

— застосувати повне обов’язкове засвідчення усіх користувачів у інформаційній системі казначейства за допомогою електронних ключів з електронно- цифровим підписом;

— закупити ефективне системне обладнання (серверне та для збереження резервних даних), чим вдасться розширити можливості існуючого центру обробки даних ДКСУ;

— замінити фізично й морально застаріле обладнання;

— активізувати розробку та розвиток систем захисту інформаційних ресурсів;

— широко застосовувати хмарні технології з метою підвищення надійності доступу до інформаційних ресурсів.

Дані кроки посприяють:

— підвищенню рівня якості казначейством управлінських функцій шляхом автоматизації процесів, спрощення адміністративних; економії на трансакційних витратах;

— зростанню операційної ефективності казначейства;

— формуванню єдиного інформаційного простору інформаційної діяльності, що є необхідним для якісного управління суспільними фінансами.

Також, діяльність казначейства повинна бути спрямована реформування нормативно-правової та методологічної основи казначейського обслуговування місцевого бюджету. Згідно «Положення про Державну казначейську службу України»[38], затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215, у 2020 році відбулась розробка та спрямування із дотриманням установленого порядку на розгляд до Міністерства фінансів України ряду проектів законів України, а також взято участь у розробці постанов, розпоряджень Кабінету Міністрів України і наказів Міністерства фінансів України.

Починаючи з 01.01.2020 ДКСУ забезпечено переведення виконання усіх місцевих бюджетів на централізований спосіб казначейського обслуговування за видатками. Це забезпечило можливість вперше завершити процеси централізації облікової системи казначейства із формуванням єдиного інформаційного майданчика.

Практична реалізація даного проекту посприяла досягненню наступних результатів:

- забезпечено централізоване відкриття всіх рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та їх адміністрування на спільному технологічному і інформаційному майданчику;
- суттєво знижено витрати на утримання територіальних майданчиків обробки казначейської інформації;
- здійснено оптимізацію процесів обліку і проходження платежів;

- досягненням є також оптимізація кількості учасників системи електронних платежів НБУ. Від кількості 27 їх доведено до лише двох учасників на рівні апарату Казначейства.

Починаючи з 01.09.2020 р. відбулась інтеграція інформаційних потоків із електронною системою закупівель, що забезпечило розширення набору даних, які можуть передаватись до єдиного вебпорталу використання бюджетних коштів Міністерством фінансів України. Тепер у результаті інформаційного узгодження, казначейство в автоматичному режимі надсилає в електронну систему закупівель усю інформацію про поточний статус зареєстрованих бюджетних зобов'язань РБК на основі укладених договорів про закупівлю, що містяться в органах Казначейства, а також здійснення оплати за даними договорами закупівлі, що містять унікальні системні ідентифікатори договорів про закупівлю, дати платежів та суми угод.

Такі новації створили умови для розширення переліку наборів даних, оприлюднюваних на єдиному вебпорталі використання бюджетних коштів Міністерством фінансів України.

У ДКСУ протягом 2020 року створено сервіс інформаційного забезпечення «Інформаційно-аналітична система управління плануванням та виконанням місцевого бюджету **"**LOGICA**"**». Враховуючи завершення впровадження централізованої системи казначейського обслуговування видатків місцевих бюджетів це посприяло централізованому здійсненню формування оперативної інформації про актуальний стан виконання відповідних місцевих бюджетів. Це дозволяє оперативно аналізувати ліквідність місцевих бюджетів і прогнозувати її майбутній стан на певну дату.

Важливим напрямком подальшого становлення ДКСУ є поступовий перехід до сучасних процедур здійснення видатків. Із запровадженням в органах ДКСУ обліку зобов'язань РБК та ОБК, впровадженням програмно-технічного комплексу АС «Є-Казна» відкрились нові можливості для здійснення переходу на сучасні методи фінансування видатків та застосування

ефективних алгоритмів управління Єдиним казначейським рахунком за допомогою інструментарію контролю за зобов’язаннями.

Пандемія прискорила перехід на дистанційне обслуговування клієнтів. У 2020 році казначейство більш активно здійснювало обслуговування РБК, ОБК і інших клієнтів на основі дистанційної системи обслуговування учасників: «Клієнт казначейства – Казначейство» (СДО). Перші спроби запровадження даної системи здійснювались ще у 2015 році, а на даний час вона є пріоритетним механізмом казначейського обслуговування.

Станом на початок 2021 року договори на обслуговування із застосуванням СДО уклали 39278 установ. Це на 4% більше, ніж на початок 2020 року (37824 установ). У системі загалом зареєстровано 139906 користувачів (посадових осіб клієнтів). Оскільки мережа РБК і ОБК по державному і місцевим бюджетам складається із 52042 РБК/ОБК. Слід зазначити, що значна частина установ є одночасно розпорядниками чи одержувачами коштів двох або більше бюджетів. Таким чином загальна чисельність учасників бюджетного процесу у кінці 2020 року становила 44844 установи, з яких 36031 установа (80 %) уклали договори на дистанційне обслуговування.

Таким чином, сьогодні та частка клієнтів, стосовно яких застосовується традиційна форма обслуговування не перевищує 20%. Переважно дані клієнти, співпрацювали із казначейством на непостійній основі, виконуючи незначну кількість транзакцій або не мають належного технічного оснащення чи доступу до internet-зв’язку. Ними є такі установи, як: об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, виборчі комісії, комунальні підприємства, громадські організації та спілки, кооперативи, тощо.

Крім того, за дистанційною системою обслуговується й 1888 інших клієнтів – організацій, які відповідно до чинного законодавства знаходяться на казначейському обслуговуванні. Дистанційне обслуговування по системі «Клієнт казначейства – Казначейство» створює умови для забезпечення максимального рівня захисту інформації гарантуючи безпеку фінансових

трансакцій держави, що сьогодні за своїм функціоналом може охопити практично увесь перелік бюджетних операцій.

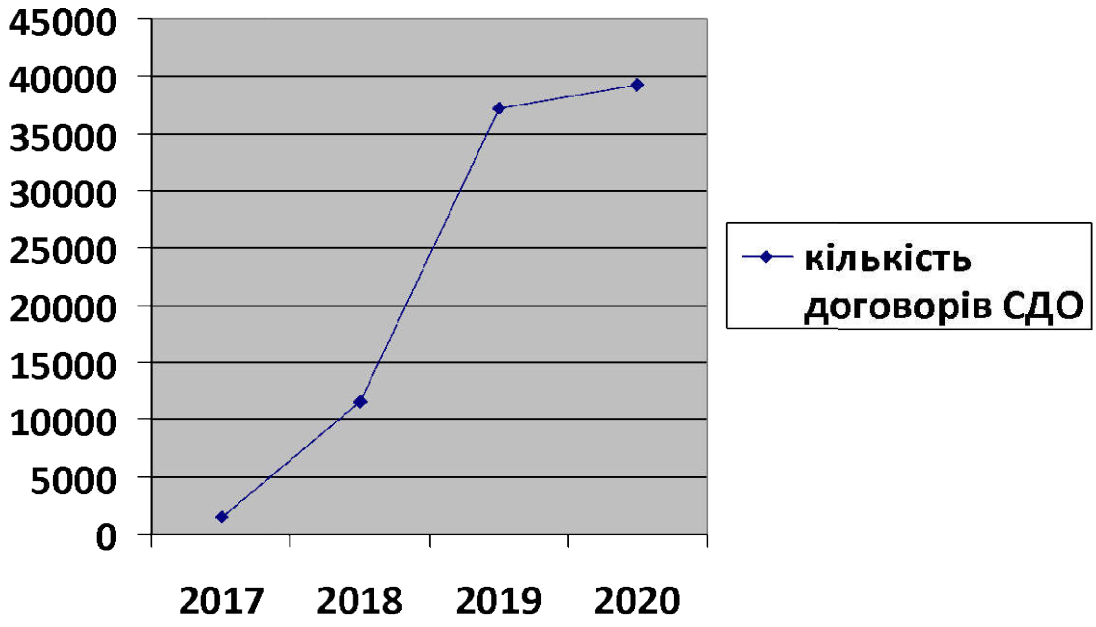

Рис. 3.1. Динаміка укладання договорів щодо дистанційної форми обслуговування (СДО).

Дану дистанційну систему слід розглядати як економічну, ефективну та зручну форму казначейського обслуговування бюджетів в умовах пандемії. Вона оптимізувала взаємодію клієнта з органом Казначейства, забезпечивши економію робочого часу й витрат такі складові, як матеріали для друку, транспортування документів, тощо.

У 2020 році казначейське обслуговування за допомогою СДО набуло особливої актуальності. Адже саме дистанційна форма взаємодії, яку забезпечує СДО, дозволила мінімізувати особисті контакти між клієнтами та працівниками казначейства, що відповідно сприяло упередженню ризиків розповсюдження коронавірусної інфекції (COVID-19). СДО стала незамінним інструментом, який в умовах протиепідемічних заходів дозволив забезпечити безперебійне та своєчасне виконання бюджетного процесу.

Закономірно, що у 2020-2021 роках поступово зростає активність клієнтів у СДО. Якщо у минулому переважали клієнти, які використовували лише окрему частину можливостей СДО (наприклад, для оперативного отримання інформації про стан рахунків та виписок), то в 2020-2021 роках відбувається значне зростання самих обсягів електронних документів, а також і видів бюджетних операцій, що здійснюються дистанційно.

За 2020 рік до органів державного казначейства через механізм СДО надійшло більше 41 млн. електронних документів (на 33% більше, ніж у 2019 році, коли було отримано лише 31, млн. документів). Нині у середньому через СДО від клієнтів щоденно отримується близько 165 тис. електронних документів, що приблизно становить 20,6 тис. документів за годину. Таким чином, кожної хвилини система отримує від клієнтів казначейства більше 300 документів. У дні ж пікових навантажень на систему, до СДО щосекунди спрямовується близько 15 документів.

Висновки до третього розділу.

1. Останнім часом органи казначейства в різних країнах, окрім основних функцій, пов'язаних із процесами касового виконання місцевих бюджетів, починають здійснювати все активніший вплив на систему державних фінансів, виступаючи «фінансовим менеджером» держави. Досвід країн із реформування процесів виконання бюджету та модернізації казначейської системи демонструє, що основна увага приділяється питанням послідовності казначейських реформ, модернізації документообігу й впровадження інноваційних технологій, обміну інформацією, що сьогодні є актуальним і для України

2. Аналіз тенденцій розвитку казначейських моделей у зарубіжних країнах дозволяє зробити висновок, що існування концептуальних розбіжностей у процесі управління фінансовими ресурсами бюджетів

зумовлене проблемами, що виникають у системі управління державними коштами. Це дозволяє кристалізувати наступні моделі їх формування й розвитку: 1) система єдиного казначейства застосовується у країнах, де касове виконання бюджетів в органах місцевого самоврядування перебуває під значним контролем державної влади і здебільшого підтримується державним казначейством (у Франції, Казахстані); 2) системи із автономним управлінням – функція касового обслуговування місцевих бюджетів, позабюджетних фондів фінансових ресурсів покладена на муніципалітети (США, Польща); 3) змішана система, яка передбачає, що організація касового механізму у великих суб'єктах контролюється і забезпечується державним казначейством, а менші та віддалені муніципалітети мають більшу автономію в управлінні фінансами (Португалія, Італія).

3. Одним із передових досягнень функціонування казначейства є широкомасштабне впровадження системи дистанційного обслуговування клієнтів. Вона оптимізує взаємодію клієнтів з органами Казначейства, забезпечуючи вагомі економічні переваги: економію робочого часу, мінімізацію витрат на друк та транспортування документів. СДО у 2020-2021 роках стало одним із засобів стримування поширення пандемії серед працівників державного сектору. Адже саме дистанційна форма взаємодії, яку забезпечує СДО, дозволила мінімізувати особисті контакти між клієнтами та працівниками казначейства, що відповідно сприяло упередженню ризиків розповсюдження коронавірусної інфекції (COVID-19). СДО стала незамінним інструментом, який в умовах протиепідемічних заходів дозволив забезпечити безперебійне та своєчасне виконання бюджетного процесу.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження зроблено низку висновків щодо особливостей казначейського виконання видатків місцевих бюджетів, що дозволило окреслити рекомендації по оптимізації даної сфери.

1. ДКСУ є центральним учасником бюджетного процесу, який виступає інституційним середовищем здійснення усіх відносин та операцій у цій сфері. Відносячись до органів загальнодержавної влади, ДКСУ є і важливим інструментом для місцевого самоврядування в управлінні потоками бюджетних ресурсів. Роль ДКСУ у процесі обслуговування саме видатків є домінантною, становлячи левову частку операційної діяльності казначейства. Серед широкого спектру функцій, які виконує казначейство для органів місцевого самоврядування чи не найважливішими є забезпечення достовірної та оперативної інформацію щодо динаміки та стану місцевих фінансів.

2. Подальші перспективи використання казначейського механізму обслуговування видатків місцевих бюджетів лежать у площині якісного оперативного інформування суспільства та місцевих громад про фінансування бюджетних програм. Виступаючи джерелом об’єктивної інформації про стан місцевих фінансів, ДКСУ може стати дієвим інструментом підвищення ефективності розвитку місцевого самоврядування та становлення громадянського суспільства на регіональному та локальному рівні за умови запровадження механізмів доступу усіх зацікавлених до деталізованої інформації щодо усіх деталей операцій із коштами місцевих бюджетів.

3 У процесі касового виконання місцевих бюджетів органи казначейства здійснюють масштабні операції як за обсягами фінансових ресурсів, так і за кількістю задіяних суб’єктів. Найбільш масштабними напрямками спрямування коштів місцевих бюджетів є соціальна сфера, місцеве самоврядування та житлово-комунальне господарство. При цьому серед статей витрат ключову роль відіграють видатки на оплату праці, становлячи більше 42 % загального

обсягу видатків місцевих бюджетів. У сукупності із нарахуваннями на заробітку плату, фінансування по фонду оплати праці перевищує половину усіх витрат місцевих бюджетів).

4. Для ефективного виконання функцій казначейством необхідним є своєчасне прийняття (затвердження) місцевих бюджетів, а також забезпечення якісного процесу подання бюджетного розпису до органів казначейства. Затримки у даному процесі покладають на працівників казначейства додаткову відповідальність за правильність, оперативність, та вчасність опрацювання значного об'єму інформації. Порушення термінів може призводити до проблем із виплатою заробітної плати та фінансуванням інших видатків розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів.

5. Протягом останніх років спостерігається тенденція до зростання кількості попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства як в цілому по державі, так і по органах казначейства у Тернопільській області. Як показує досвід, левова частка таких попереджень про порушення бюджетного законодавства складається на етапі взяття, або реєстрації бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань. Порушення, які фіксуються органами казначейства доволі часто носять неумисний характер, і відбуваються внаслідок "людського фактору": незнання законодавства, допущених помилок, тощо. Подолання таких ефектів можливе лише шляхом дотримання вимог бюджетного законодавства. З цією метою у органах казначейства на постійній основі проводяться тренінги, семінари, круглі столи тощо. Це має на меті набуття якісних знань у сфері чинного бюджетного законодавства, оперативне ознайомлення із змінами до нього, підвищення кваліфікації працівників органів ДКСУ та їх клієнтів, підвищення загальної бюджетної дисципліни розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів.

6. Забезпечення актуальності даних у ЄР потребує постійної роботи працівників органів казначейства. Користувачами даної інформації є не лише казначейство та інші учасники бюджетного процесу. Оскільки інформація з Єдиного реєстру(крім інформації з обмеженим доступом) розміщується на веб-

порталі казначейства, а також у Єдиному державному веб-порталі відкритих даних, це є вагомим інструментом підтримання прозорості та контрольованості управління місцевими фінансами.

7. Ефективне функціонування органів ДКСУ є надзвичайно важливим для життєдіяльності держави в умовах здійснюваної проти України військової агресії з боку Росії. Без фінансової стабільності неможливою є перемога у економічному та військовому вимірі. Саме тому сьогодні, як ніколи актуальними є заходи гарантування стабільного виконання ДКСУ її основних завдань та функцій, передбачених у діючому законодавстві. Зокрема, особливого значення має безперебійне функціонування інформаційної складової ДКСУ. Цього неможливо досягнути без збереження резервних копій ключових інформаційних ресурсів і критично важливої фінансової інформації. Попри це варто подумати над багатоваріантними альтернативними точками доступу до такої інформації, щоб забезпечити можливість здійснення управлінських функцій у сфері державних та місцевих фінансів незалежно від складних обставин і можливого поглиблення військової агресії.

8. Одним із передових досягнень функціонування казначейства є широкомасштабне впровадження системи дистанційного обслуговування клієнтів. Вона оптимізує взаємодію клієнтів з органами Казначейства, забезпечуючи вагомі економічні переваги: економію робочого часу, мінімізацію витрат на друк та транспортування документів. СДО у 2020-2021 роках стало одним із засобів стримування поширення пандемії серед працівників державного сектору. Адже саме дистанційна форма взаємодії, яку забезпечила СДО, дозволила звести до мінімуму міжособистісні контакти у вимірі клієнт-працівник казначейства. Це посприяло мінімізації ризиків розповсюдження інфекції COVID-19. Таким чином, СДО стала вагомим засобом, який у період протиепідемічних заходів сприяв забезпеченню безперебійного та своєчасного виконання бюджетного процесу.

9. Однією із передумов оптимального функціонування казначейських органів є якісне кадрове забезпечення та підвищення рівня престижності

професії казначея. На жаль, рівень заробітної плати у рядових працівників не сприяє залученню високопрофесійних кадрів. Про це свідчать непоодинокі випадки не заповнення вакантних місць у ході проведення конкурсів внаслідок відсутності претендентів. Така ситуація потребує нагального вирішення проблеми із низьким рівнем заробітної плати, удосконалення мотиваційного механізму, запровадження певних соціальних гарантій працівникам органів казначейської служби, як гарантії збереження її високого кадрового потенціалу.

10. У роботі обґрунтовані напрямки впровадження передових технологій у сфері обслуговування операцій із фінансуванням бюджетних видатків. Запропоновано спростити механізм підключення до СДО за допомогою надання можливості розпоряднику або ж одержувачу бюджетних коштів самостійно і дистанційно, без використання паперових носіїв інформації, формувати і надавати необхідний перелік документів. Окрім цього варто здійснити зміни до процедури отримання права електронного підпису за допомогою надання клієнтам Казначейства можливостей дистанційного формування і генерації кваліфікованого електронного підпису, шляхом розробки відповідного програмного комплексу.

11. Останнім часом органи казначейства в різних країнах, окрім основних функцій, пов'язаних із процесом касового виконанням бюджетів, починають відігравати активнішу роль у системі державних фінансів, виступаючи «фінансовим менеджером» держави. Досвід країн із реформування процесів виконання бюджету та модернізації казначейської системи демонструє, що основна увага приділяється питанням послідовності казначейських реформ, модернізації документообігу й впровадження інноваційних технологій, обміну інформацією, що сьогодні є актуальним і для України.

Список використаних джерел:

1. Блошинська А. В. Казначейська система касового виконання Державного бюджету України та напрями її вдосконалення. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2014. № 7. С. 127-132.

2. Бюджетний Кодекс України. URl: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text.

3. Гафурова В. Публічні закупівлі – ефективний та прозорий розвиток добросовісної конкуренції. *Казна України*. №4. 2017. С. 36-38.

4. Годовой отчет PEMPAL 2019. URL: https://www.pempal.org.

5. Голинський Ю.О., Біттер О. А. Міжнародна практика казначейського обслуговування бюджетів і можливості її використання в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. №23. С. 231-241.

6. Голинський, Ю. О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів в Україні : автореферат. Львів : ЛДФА, 2015. 20 с.

7. Жибер Т. В., Бугайчук М.О. Вплив парламенту на бюджетний процес. *Казна України*. №7. 2018. С. 23-28.

8. Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін. Бюджетний моніторинг : аналіз виконання бюджету за 2016 рік : наук. прац. КИЇВ, КНЕУ, 2017. 92 с.

9. Казанська І. Клієнт Казначейства – одержувач бюджетних коштів. *Казна України*. №5. 2017. С. 37-41.

10. Казначейське обслуговування бюджетів за видатками. URL: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/92780;jsessionid=18C2F82969456E8 C3E9C62B53425E106.

11. Ковалевич Д.А. Казначейське обслуговування бюджетів в сучасних умовах. *Наука й економіка*. 2015. № 1. С. 9-13.

12. Коваль В. В. Засади функціонування бюджетної системи в умовах вдосконалення казначейського обслуговування бюджетів України. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1. С. 104-106.

13. Кондратюк С. Я., Жибер Т. В., Коломієць Г. Б. та ін. Бюджетна система. Практикум : навч. посіб. КИЇВ: КНЕУ, 2015. 454 с.

14. Конституція України. Затверджена ВРУ від 28. 06. 1996 р. №254/96. *Відомості ВРУ*. 1996. № 30.

15. Костенко О. Актуальні питання розвитку інформаційних технологій в Держказначействі. *Казна України*. 2010. № 1. С. 24-25.

16. Кочергіна Л. І. Взаємодія єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з єдиною базою даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету. *Казна України*. 2015. № 7. С. 37-39.

17. Крисоватий А. І., Кириленко О. П., Слюз Т. Я. Казначейська система: підручник. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 364 с.

18. Кублікова Т. Б., Курганська Е. І. Система казначейства : управління фінансовими ресурсами : монографія. Одеса : ОНЕУ, Вид. Атлант, 2015. 322 с.

19. Кублікова Т. Б., Курганська Е. І. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами: монографія. Одеса: ОНЕУ, 2015. 323 с.

20. Курганська Е. І., Кублікова Т. Б. Система казначейства: управління фінансовими ресурсами : навч. посіб. Одеса: ОНЕУ, 2015. 323 с.

21. Лазарева А. Р. Роль Её величества казначейства в бюджетном процессе Великобритании. Юриспруденция в теории и на практике: актуальные вопросы и современные аспекты: сборник статей IV Международной научно-практической конференции. Пенза: Наука и Просвещение, 2020. С. 102-104.

22. Левшина Н. Вимоги щодо оформлення платіжних доручень у частині заповнення реквізиту «Призначення платежу». *Казна України*. №8. 2015. С. 41- 45.

23. Медвідь Н. Обслуговування місцевих бюджетів: історичні аспекти, переваги впровадження. *Казна України.* 2010. № 6. С. 24-26.

24. Методологічні проблеми фінансової теорії та практики. *Збірник*

наукових праць. Випуск 6 (травень 2021р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021.

25. Методологічні проблеми фінансової теорії та практики. *Збірник наукових праць. Випуск 7 (листопад 2021р.*). Тернопіль: ЗУНУ, 2021.

26. Навошко Т.О. Формування справи з юридичного оформлення рахунка : казначейський практикум. *Казна України*. 2016. № 7. С. 36- 39.

27. Овчаренко Т. П. Перевіряємо правильність оформлення справ з юридичного оформлення рахунків : казначейський практикум: *Казна України*. 2015. № 3. С. 37-41.

28. Опарін В.М., Паєнтко Т.В., Федосов В.М. Інновації у фінансовій сфері: монографія, за заг. ред. В.М. Опаріна. КИЇВ : КНЕУ, 2013.

29. Осадченко О. Проблемні питання казначейського обслуговування місцевих бюджетів. *Казна України*. 2011. № 1 С. 24-28.

30. Пивторак Ю. Ф. Как в Австралии казначеи живут. *Бюджет*. 2015. С. 80-83.

31. Поліщук М. Казначейська система Великої Британії та Північної Ірландії: історія та сучасність. *Казна України*. 2019. №1. С. 33-40.

32. Приймак С. Розрахунки готівкою розпорядників(одержувачів) бюджетних коштів. *Казна України*. №1. 2015. С. 19-22.

33. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 року №11. UTL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20130117#Text.

34. Про бюджетну класифікацію та її запровадження : наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001 року № 604. URL : наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001 року № 604.

35. Про Департамент видатків державного бюджету Державної казначейської служби України : положення КСУ № 210 від 28.07.2014. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua.

36. Про державну службу: Закон України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text.

37. Про затвердження Змін до Порядку казначейського обслуговування

місцевих бюджетів : наказ Міністерства Фінансів України від 15.06.2021р. № 797/36419. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0797-21#Text.

38. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : положення КСУ № 215 від 15.04.2015. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua.

39. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2013 р. №885. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1915-13#Text.

40. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text.

41. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.12 р. № 1407. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text.

42. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text.

43. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97D0%B2%D1%80#Tex.

44. Про порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 р. № 758. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12#Text.

45. Про порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2021 №222. URL :

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE36419.html.

46. Про порядок формування Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 22.12.2011 р. № 1691. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12#Text.

47. Самохіна М. Ефективність казначейського контролю. *Казна України*. 2010. №1. С.22-23.

48. Сафонова Л. Д. , Алексєєва Н. І. Казначейська система виконання бюджету : навч. посіб. КИЇВ : КНЕУ, 2014.

49. Сафонова Л. Д. Державний фінансовий менеджмент : навч. посіб. КИЇВ: КНЕУ, 2013.

50. Сафонова Л. Д. Теоретические основы формирования бюджетных расходов. *Світ фінансів*. 2017.

51. Сафонова Л. Д., Степанюк Л. І. Ризики бюджетного фінансування в Україні : чинники та шляхи мінімізації. *Світ фінансів*. 2017.

52. Сидоренко Т. Казначейський контроль при здійсненні видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. *Казна України*. 2009. №1. С.22 - 24.

53. Собкова Н. Д. Сучасні світові тенденції організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні. *Наукові записки Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича. Серія "Економіка"*. 2010. № 15. С. 100-107.

54. Спіріна Л.Л. Відкриття бюджетних рахунків для операцій з бюджетними коштами в органах Державної казначейської служби України : казначейський практикум. *Казна України*. 2014. № 3. С. 23-25.

55. Старостенко Г. Г., Булгаков Ю. В. Бюджетна система: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 240 с.

56. Стоян В. І., Даневич О. С., Мац М. І. Казначейська система. 3-тє вид. змін. й доп. : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 868 с.

57. Стоян В. І., Русін В.М. Еволюція касового виконання бюджету в Україні. Казначейська система виконання бюджету: навч. посіб. Тернопіль :

Астон, 2015. 372 с.

58. Стоян В., Савчин В. Видатки місцевих бюджетів : проблемні питання обслуговування. *Казна України*. 2011. №4. С. 24-27.

59. Стратегія PEMPAL 2017–2020. URL: https://www.pempal.org.

60. Сушко Н. І. Характеристика правового регулювання казначейського обслуговування державного бюджету України. Розвиток нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях : матеріали Міжнародної науково- практичної конференції. ЛЬВІВ: ЛЕФ, 2016. Ч.2. С. 90-92.

61. Токар Г. Підключення до системи дистанційного обслуговування клієнтів Державної казначейської служби України: дії клієнта. *Казна України*. №7. 2015. С. 14-17.

62. Фліссак І.Я. Проблемні питання, які виникають при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. *Казна України*. №5. 2010. С. 28-31.

63. Хрущ Н.А., Форкун І.В., Гордєєва Т.А. Основи казначейської справи : навч. посіб., 4-те видання, виправлене та доповнене. КИЇВ : Видавничий дім «Кондор», 2017. 500 с.

64. Шара Є. Ю., Жидеєва Л. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 438 с.