

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

САНОЦЬКА Катерина Петрівна

**Організація діяльності Державної казначейської
служби України на стадіях бюджетного процесу**
**Organization of the State Treasury Service of
Ukraine at the stages of the budget process**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма - Фінанси

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ФФзм-21
К. П. Саноцька

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, В. А. Валігура

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

" ___ " _____ 20___ р.

Завідувач кафедри

_____ **О. П. Кириленко**

ТЕРНОПІЛЬ - 2022

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП | 3 |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ НА СТАДІЯХ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ | 7 |
| 1.1 Бюджетний процес та його учасники | 7 |
| 1.2. Організаційно-правове забезпечення бюджетного процесу в Україні. 16 | |
| 1.3. Роль органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі..... | 21 |
| Висновки до розділу 1 | 27 |
| РОЗДІЛ 2 ПРАКТИКА КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ | 29 |
| 2.1 Аналіз практики казначейського обслуговування бюджетів за доходами | 29 |
| 2.2 Організація діяльності органів казначейства в процесі обслуговування бюджетів за видатками | 38 |
| 2.3 Оцінка процесу виконання органами ДКСУ бюджетів за видатками.... | 45 |
| Висновки до розділу 2 | 51 |
| РОЗДІЛ 3 ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ НА СТАДІЯХ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ | 53 |
| 3.1 Проблемні аспекти казначейського обслуговування бюджетних коштів в умовах воєнного стану..... | 53 |
| 3.2 Оптимізація діяльності органів казначейства на стадіях бюджетного процесу..... | 57 |
| Висновки до розділу 3 | 63 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | 64 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 68 |

ВСТУП

Актуальність теми. Бюджет виступає одним із невід’ємних атрибутів життєдіяльності держави. Світовий досвід переконливо доводить, що динамічний розвиток держав, регіонів та громад у з погляду на довгострокову перспективу неможливо забезпечити без функціонування дієвої системи ефективного управління бюджетними коштами та бюджетним процесом загалом. Через зведений бюджет в країнах розподіляється та перерозподіляється валовий внутрішній продукт із залучення до цього процесу досить широкого кола учасників бюджетного процесу. Одна із важливих ролей у бюджетному процесі відводиться найбільш тривалій стадії – виконання бюджету. Основною метою виконання будь-якого бюджету є необхідність забезпечення надходження доходів та фінансування видатків у рамках затверджених нормами бюджетного кодексу України чітко встановлених повноважень усіх органів влади, що задіяні до процесу виконання державного та місцевих бюджетів. Одну із провідних ролей у цьому процесі виконання бюджетів відіграють органи Казначейства.

В умовах воєнного стану в країні як ніколи одним із найпріоритетніших завдань держави постає питання раціонального функціонування системи виконання державного та місцевих бюджетів, яка була б здатна забезпечити обґрунтоване та доцільне використання досить обмежених фінансових ресурсів держави. Саме тому, дослідження питань пов’язаних із діяльністю органів Державної казначейської служби України на усіх стадіях бюджетного процесу та вдосконалення цієї діяльності є досить актуальним.

Окремі теоретичні та практичні аспекти щодо діяльності органів ДКСУ на стадіях бюджетного процесу відображено у багатьох працях відомих вітчизняних науковців та практиків, серед яких В. Базилевич, Н. Богомолова, О. Василик, Ю. Голинський, В. Дем’янинин, О. Даневич, В. Гейць, О. Кириленко, І. Луніна, В. Опарін, Ю. Пасічник, П. Петрашко, М. Мац, В. Русін, В. Стоян, Т. Слюз, О. Чечуліна, В. Федосов, С. Юрія та багато інших.

Проте питання оптимізації діяльності органів ДКСУ залишаються досить актуальними в сучасних умовах. У діяльності органів казначейства залишається ряд проблем, які пов'язані із самою практикою казначейської діяльності, а й також проблем, які не залежні від їх діяльності. Саме через це, дослідження проблем і перспектив розвитку організації діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу є надзвичайно актуальним, що й обумовило вибір теми дослідження для підготовки випускної кваліфікаційної роботи.

Метою підготовки випускної кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних основ та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу.

Досягнення зазначеної мети зумовило необхідність вирішення таких основних завдань у дослідженні:

- дослідити сутність бюджетного процесу та визначити його учасників;
- розглянути організаційно-правове забезпечення бюджетного процесу в Україні;
- визначити роль органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі;
- з'ясувати роль органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного бюджету;
- провести аналіз казначейського обслуговування бюджетів за доходами;
- розглянути організацію діяльності органів казначейства в процесі обслуговування бюджетів за видатками;
- провести оцінку виконання органами ДКСУ бюджетів за видатками;
- з'ясувати проблемні аспекти казначейського обслуговування бюджетів в умовах воєнного стану;
- визначити шляхи оптимізації діяльності органів казначейства на стадіях бюджетного процесу.

Об'єктом дослідження виступає діяльність органів Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу.

Предмет дослідження є теоретичні та практичні аспекти діяльності Державної казначейської служби України.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої у даному дослідженні мети та вирішення завдань використано такі загальнонаукові методи дослідження: історичний, діалектичний, системний та структурний методи – при розкритті теоретичних основ діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу; методи спостереження, групування, порівняння, порівняльного аналізу та синтезу, економіко-статистичні методи, графічний – для аналізу практики казначейського обслуговування бюджетних коштів; методи узагальнення, системного підходу – для напрацювання пропозиції щодо вдосконалення діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу.

Теоретичну й методологічну основу випускної кваліфікаційної роботи складають наукові положення сучасної економічної теорії, теоретичні висновки і узагальнення вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, що містяться у монографічній, спеціальній та періодичній літературі, нормативно-правові документи з досліджуваного питання.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі акти та нормативно-правові документи з питань організації бюджетного процесу, звітні дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Головного управління Державної казначейської служби України у Київській області, Рахункової Палати України, Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у з'ясуванні наявних проблем функціонування органів Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу та обґрунтуванні напрямів оптимізації цього

процесу з урахуванням сучасних потреб України.

Практичне значення кваліфікаційної роботи полягає в тому, що окремі конкретні пропозиції автора можуть бути використані для вдосконалення діяльності органів Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення дослідження висвітлено у збірниках наукових праць кафедри фінансів ім. С.І. Юрія Західноукраїнського національного університету.

Структура та обсяг роботи. Основний зміст випускної роботи викладено на 73 сторінках машинописного тексту. Робота містить 19 рисунків і 6 таблиць, 66 найменування джерел використаної літератури, що займають 7 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ НА СТАДІЯХ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ

1.1 Бюджетний процес та його учасники

З кінця 1990-х років Україна зазнала низки бюджетних реформ, спрямованих на забезпечення фінансової та макроекономічної стабільності в державі. Бюджетний кодекс, що набув чинності в 2001 році, встановив нові принципи побудови бюджетної системи і реалізації бюджетного процесу. До теперішнього часу завершений перехід на казначейське обслуговування бюджетів усіх рівнів, упорядкована система фінансової підтримки бюджетів. Незважаючи на досягнуті успіхи, багато проблем бюджетної сфери залишаються невирішеними.

За матеріальним змістом бюджет визначають як централізований грошовий фонд держави, котрий перебуває у постійному русі, зокрема: щоденно до нього зараховують надходження і відповідно здійснюють операції із витрат. У зв'язку із цим виникає необхідність побудови чітко налагодженої системи управління бюджетним процесом, яка зможе забезпечити своєчасне та повне надходження доходів і раціональне та ефективне їх використання. При цьому державні кошти – головна ланка фінансової системи держави, яка охоплює майже 80% усіх фінансових відносин і містить різноманітні фінансові інституції, через які держава здійснює свою фінансову діяльність і виконує свої функції та завдання.

Згідно норм ст.2 Бюджетного кодексу: «Бюджетний процес – це регламентована нормами права діяльність, пов'язана зі складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України» [4].

Науковці під виконанням бюджетів розуміють перш за все забезпечення своєчасного і повного надходження усіх запланованих доходів та у цілому і за кожним джерелом, та паралельно своєчасного, повного та безперервного фінансування передбачених у бюджетах заходів. Суть виконання бюджету полягає у забезпеченні поступлення доходів і також фінансуванні видатків у межах затверджених відповідних бюджетів.

Згідно норм ст. 19 Бюджетного кодексу України: «Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами» [4]. Кожен із учасників бюджетного процесу діє виключно в межах своїх повноважень та несе відповідальність у відповідності до чинного законодавства.

На кожній стадії бюджетного процесу задіяні певні учасники, які наділені відповідними повноваженнями. У системі органів, наділених бюджетними повноваженнями, залежно від ролі, місця, функцій та обсягів діяльності науковці виділяють такі групи учасників: «...суб'єкти управління бюджетною системою до яких відносять органи державної влади та місцевого самоврядування, які здійснюють загальне управління бюджетною системою або управління окремими її ланками, органи державної виконавчої влади та виконавчі органи місцевого самоврядування, котрі в межах своєї компетенції здійснюють контроль та оперативне управління бюджетними коштами, органи грошово-кредитного регулювання визначають напрями грошово-кредитної політики, забезпечують ефективне функціонування банківської системи та міжбанківських систем переказу коштів, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, які використовують бюджетні кошти та платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів» [64].

Діяльність цих органів має бути взаємоузгодженою та спрямованою на реалізацію дієвої та ефективної бюджетної політики. Структура системи основних органів, які виступають учасниками бюджетного процесу, представлена на рисунку 1.1.

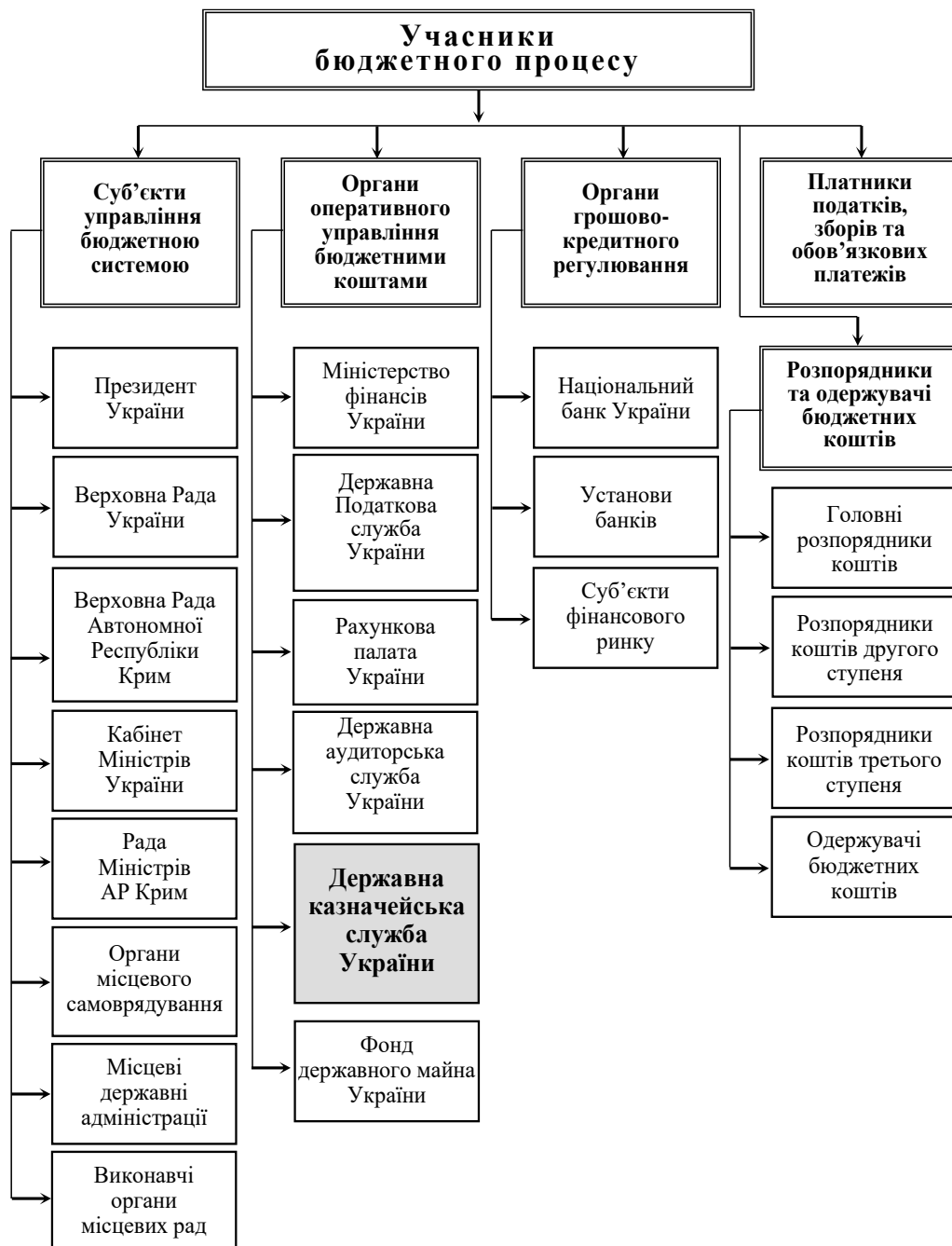


Рис. 1.1. Система учасників бюджетного процесу [64]

Основним завданням учасників бюджетного процесу є формування оптимального бюджету держави чи громади, забезпечення його ефективного виконання, досягнення прозорості на усіх стадіях бюджетного процесу, а також злагодженості у взаємодії окремих сфер і ланок відповідних бюджетних відносин. Цього можна досягти чітким розмежуванням функцій і повноважень між усіма учасниками бюджетного процесу. Розглянемо більш детально

основні права й обов'язки (бюджетні повноваження) основних учасників бюджетного процесу.

Основними завданнями органів управління бюджетною системою є в першу чергу формування досконалої бюджетної системи та забезпечення її надійного та ефективного функціонування, а також досягнення злагодженості у взаємодії окремих ланок і сфер бюджетних правовідносин. Це досягається завдяки чіткому розмежуванню функцій і повноважень між усіма учасниками бюджетного процесу.

Так, Президент України, як глава держави підписує закони, зокрема й закон про державний бюджет на відповідний рік, та у разі незгоди із прийнятим Верховною Радою відповідним законом накладає вето із наступним поверненням його на повторний розгляд у Верховну Раду. У визначеному законодавством порядку Президент вносить зміни та доповнення до державного бюджету; може видавати укази з метою регулювання окремих поточних питань у сфері бюджетних відносин; може вносити на розгляд Верховної Ради законопроекти, які стосуються бюджетного процесу. Згідно ст. 106 Конституції України Президент України у своїх щорічних посланнях до Верховної Ради чітко визначає основні напрями соціально-економічного розвитку держави й у першу чергу бюджетної політики на поточний рік та на подальшу перспективу.

Щодо Уряду, то він повинен діяти у рамках цього послання Президента із метою реалізації на практиці основних засад соціально-економічного розвитку суспільства. Як найвища ланка серед системи органів виконавчої влади Кабінет Міністрів України щорічно подає на розгляд у Верховну Раду проект щодо Основних напрямів бюджетної політики відповідно на наступний бюджетний період, розробляє також проекти законів, які регламентують реалізацію бюджетної політики, та в подальшому подає їх до нашого парламенту на розгляд і прийняття.

Згідно зі ст. 116 Конституції та ст. 32, 47 Бюджетного кодексу: «Кабінет Міністрів розробляє проект закону про Державний бюджет України,

забезпечує його виконання та подає Верховній Раді звіт про виконання закону про державний бюджет» [4; 30].

Кабінет Міністрів приймає рішення про виділення коштів у непередбачуваних ситуаціях із резервного фонду державного бюджету та щомісячно звітує про витрачання відповідних коштів резервного фонду перед Верховною Радою. Також Кабмін визначає механізм здійснення запозичень до бюджетів, затверджує механізми розподілу міжбюджетних трансфертів і встановлює порядки їх перерахування; визначає порядок здійснення видатків місцевими бюджетами за рахунок коштів субвенцій із державного бюджету.

Кабінетом Міністрів також і приймаються нормативні акти із метою врегулювання окремих сфер та ланок бюджетних взаємовідносин відповідно до норм Бюджетного кодексу. До компетенції уряду також відноситься розробка та забезпечення здійснення різного роду загальнодержавних програм економічного, соціального, науково-технічного та культурного розвитку України.

Верховна Рада (парламент) виступає як єдиний орган законодавчої влади в Україні, який приймає закони із бюджетних питань, а також визначає основні напрями фінансової політики держави. Згідно зі ст. 85 Конституції та відповідно до Бюджетного кодексу до бюджетних повноважень парламенту належать:

- ✓ розгляд та розробка пропозицій до поданого Кабінетом Міністрів проекту Основних напрямів бюджетної політики відповідно на наступний бюджетний період, а також прийняття постанови про його схвалення чи взяття до відома;

- ✓ розгляд проекту та прийняття закону про щорічний державний бюджет, внесення змін і доповнень до нього;

- ✓ контроль за обґрунтованістю формування та ходом поточного виконання державного бюджету, а також розгляд та ухвалення рішень щодо звіту про його виконання;

- ✓ прийняття законодавчих актів із питань бюджету та внесення змін до бюджетного законодавства загалом;
- ✓ ратифікація міжнародних договорів та прийняття рішень про їх приведення у відповідність до положень норм бюджетного законодавства України;
- ✓ визначення джерел доходів, що у бюджетному періоді будуть спрямовуватися до бюджетів;
- ✓ визначення основних видів і напрямів спрямування видатків із державного бюджету;
- ✓ встановлення обсягів міжбюджетних трансфертів та визначення інших положень, які необхідні для формування місцевих бюджетів;
- ✓ здійснення контрольних повноважень за дотриманням бюджетного законодавства на кожній із стадій бюджетного процесу [4; 30].

Свої бюджетні повноваження Верховна Рада має можливість реалізувати через відповідні комітети. Комітети беруть участь у підготовці до розгляду парламентом проекту закону про державний бюджет на відповідний рік.

Зокрема, Комітет Верховної Ради з питань бюджету забезпечує:

- ✓ розгляд і внесення пропозицій щодо визначення Основних напрямів бюджетної політики на плановий бюджетний рік;
- ✓ здійснення контролю за відповідністю поданого Кабміном проекту закону про Державний бюджет України на плановий рік Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період та підготовку відповідного висновку;
- ✓ підготовку пропозицій щодо узгодження чинного законодавства з Основними напрямками бюджетної політики на наступний рік;
- ✓ розгляд проекту закону про державний бюджет;
- ✓ вивчення й узагальнення пропозицій до проекту закону про державний бюджет, інших законопроектів у сфері бюджетної діяльності, підготовку висновків і пропозицій до них;

- ✓ здійснення контролю за відповідністю розроблених законопроектів та поданих на розгляд Верховної Ради, бюджетному законодавству, забезпечення підготовки експертного висновку щодо впливу відповідних законопроектів на дохідну та видаткову частини бюджетів;

- ✓ підготовка співдоповіді, з якою в подальшому виступає Голова комітету про результати виконання державного бюджету.

Щодо обласних та районних рад, то вони є органами місцевого самоврядування, які представляють спільні інтереси багатьох громад відповідних адміністративно-територіальних одиниць. До їх компетенції належить:

- ✓ затвердження обласних і районних бюджетів, при необхідності внесення змін до них, а також заслуховування та затвердження звітів про їх виконання;

- ✓ затвердження програм соціально-економічного розвитку відповідних областей, районів, а також заслуховування звітів про їх виконання;

- ✓ подальший розподіл отриманих із державного бюджету коштів у вигляді дотацій чи субвенцій між районними бюджетами, бюджетами міст обласного значення, бюджетами громад.

Обласні та районні ради можуть делегувати відповідним державним адміністраціям окремі повноваження.

До компетенції рад громад, зокрема сільських, селищних чи міських належить:

- ✓ затвердження бюджетів відповідних адміністративно-територіальних утворень і здійснення контролю за їх виконанням;

- ✓ заслуховування та затвердження звітів виконавчих органів місцевого самоврядування про виконання відповідних місцевих бюджетів;

- ✓ затвердження програм соціально-економічного та культурного розвитку громад, здійснення контролю та заслуховування звітів про їх виконання.

Одне із центральних місць у системі органів державної виконавчої влади, функції яких полягають у здійсненні управління у сфері бюджетного процесу відводиться Міністерству фінансів України. Характерною особливістю Мінфіну є те, що, відповідно до наданих йому бюджетних та інших повноважень воно не лише здійснює діяльність, яка пов'язана із оперативним управлінням бюджетними коштами, але й впливає у межах своєї визначених компетенцій на розвиток усієї системи бюджетних взаємовідносин. Також Міністерству фінансів підконтрольні й підзвітні територіальні місцеві фінансові органи. В процесі реалізації реформи децентралізації та завершення адміністративної реформи змінювалась структура як самого апарату Мінфіну, так і системи підконтрольних територіальних фінансових органів.

Безпосередню участь у бюджетному процесі приймають і органи Державної податкової служби України. ДПС, як і багато інших органів виконавчої влади виступає тим центральним органом державної виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і безпосередньо координується Кабінетом Міністрів України.

Основні завдання ДПС визначені у Положенні про Державну податкову службу України, котре було затверджене постановою Кабміну від 6.03.2019 р. № 227, зокрема це: «реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону» [Помилка! Джерело посилання не знайдено.]

Рахункова палата України виступає у якості органу, який від імені Верховної ради, забезпечує здійснення контролю за надходженням коштів до держбюджету та їх подальшим використанням [38]. Рахункова палата беручи до уваги та опрацьовуючи інформацію від інших органів державного фінансового контролю про результати проведених контрольних заходів, можливих порушень норм бюджетного законодавства, готує відповідні висновки і подає їх до Верховної Ради. Також і до компетенції Рахункової палати України належить здійснення аналізу звіту про виконання державного бюджету. Усі органи, на які покладені функції державного контролю, зобов'язані подавати усю необхідну Рахунковій палаті. Отже, основне завдання Рахункової палати ВРУ полягає у організації та здійсненні контролю за своєчасним та повним виконанням видаткової частини держбюджету.

Також одним із центральних органів виконавчої влади, який уповноважений на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю в Україні виступає Держаудитслужба. Вона здійснює контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів розпорядниками чи одержувачами бюджетних коштів та збереженням бюджетних фінансових ресурсів.

Щодо ролі Національного банку України у бюджетному процесі, то вона полягає у розробці основних засад грошово-кредитної політики України, підтриманні стабільності гривні та забезпеченні міжбанківських переказів.

Ну і на остаток відзначимо, що відповідно до Бюджетного кодексу України Державна казначейська служба України є однією із учасників бюджетного процесу і наділена широкими бюджетними повноваженнями. Казначейство України необхідно розглядати як специфічну установу, оскільки поряд із функціями розрахунково-касового обслуговування бюджетних коштів воно виконує широкий спектр управлінських, контрольних та аналітичних функцій. Головним призначенням ДКСУ є обслуговування бюджетних коштів і здійснення ефективного управління формування й використання бюджетних коштів.

1.2. Організаційно-правове забезпечення бюджетного процесу в Україні

Для функціонування державного та місцевих бюджетів і бюджетних відносин необхідним є наявність сформованого правового регулювання. Основні нормативні та законодавчі документи, які регулюють бюджетні відносини, визначені Бюджетним кодексом України. До них, згідно статті 4, відносять: «1) Конституцію України; 2) Бюджетний кодекс України; 3) Закони про Державний бюджет України; 4) Інші закони, що регулюють бюджетні відносини, передбачені статтею 1 Бюджетного кодексу; 5) Нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України; 6) Нормативно-правові акти органів виконавчої влади; 7) Рішення про місцевий бюджет; 8) Рішення органів АРК, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування» [4].

Основними є перші три законодавчі документи, дія інших застосовується в тій мірі, щоб вони не суперечили положенням перших.

В Конституції України містяться питання стосовно бюджетної системи і вони передбачають:

- порядок прийняття законів;
- повноваження органів державної влади;
- основні положення бюджетної системи.

Статті 95-98 Конституції присвячені бюджету. Так, стаття 95 визначає, що «Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків. Регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені» [30].

Бюджетний кодекс України є основним документом, який регулює бюджетні відносини. Він був прийнятий у липні 2001 року. Нова редакція

Бюджетного кодексу була прийнята у 2010 році, а його дія розпочалась із 1 січня 2011 року, у зв'язку з прийняттям нової редакції Податкового кодексу України. Він визначає засади бюджетної системи, регулює бюджетний процес, визначає відповідальність при порушенні бюджетного законодавства. Бюджетний кодекс складається з шести розділів:

1. Бюджетна система України та основи бюджетного процесу, де висвітлено основні бюджетні терміни, бюджетну класифікація, бюджетний процес, складові бюджету та ін.

2. Державний бюджет України, де описано складові бюджету, порядок складання проекту про бюджет, розгляд і затвердження, виконання та складання звітності про виконання, повноваження органів влади пов'язані з державним бюджетом.

3. Місцеві бюджети, в якому визначено склад місцевих бюджетів, бюджетний процес на місцевому рівні.

4. Міжбюджетні відносини, в якому передбачено розмежування видатків між бюджетами, види трансфертів, порядок їх надання.

5. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства й відповідальність за його порушення, в якому передбачено повноваження органів державної влади з питань бюджетного контролю, визначено в яких випадках настає бюджетне правопорушення, відповідальність за його вчинення.

6. Прикінцеві та перехідні положення [4].

Закони про Державний бюджет України на відповідний рік щорічно розробляються Кабінетом Міністрів (Міністерством фінансів), затверджується Верховною Радою і в кінці підписується Президентом України. Даний закон приймається щорічно до 1 грудня року, що передусе плановому року, із терміном на один календарний рік (бюджетний рік). У Законі про Державний бюджет України визначені всі бюджетні показники на відповідний рік: доходи, видатки, фінансування, кредитування, мінімальна заробітна плата, прожитковий мінімум, дефіцит чи профіцит бюджету,

міжбюджетні трансферти та ін.

До інших законів, що регулюють бюджетні відносини можна віднести ті нормативні акти, які визначають правовий статус та особливості функціонування окремих органів виконавчої влади.

Найбільш численними за кількістю джерелами бюджетного законодавства є постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України. Вони регламентують порядок бюджетного процесу на двох рівнях: державному і місцевому, міжбюджетні відносини.

Нормативно-правові акти органів виконавчої влади включають акти Президента України, Міністерства фінансів, Державної податкової служби, Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби України.

Таким чином, законодавство із питань бюджету відповідає конституційним принципам верховенства закону і є обов'язковим до виконання. На основі правових актів здійснюється формування і виконання Державного бюджету України. В даній роботі велика роль належить виконанню бюджетів з боку органів влади. Однак саме від бюджетного планування залежить і якість виконання бюджету.

Важливим аспектом при формуванні бюджету є наявність наукового та інформаційного забезпечення. Серед наукових закладів України, які мають відношення до бюджетного планування, можна виділити Інститут економіки і прогнозування Національної академії наук України, Академію фінансового управління Міністерства фінансів, Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України та інші заклади.

Інформаційне забезпечення полягає у отриманні від органів влади інформації про економічні показники розвитку держави. Уся інформація, що стосується бюджету, має бути доступна громадянам країни і забезпечується Міністерством фінансів, публікації підлягають:

- 1) проект Закону «Про Державний бюджет»;
- 2) кварталний та річний звіти про виконання Державного бюджету;
- 3) звіти про виконання місцевих бюджетів;

4) інша інформація, що стосується бюджету.

Державний та місцеві бюджети України виконується за розписами. Бюджетний розпис є оперативним планом виконання бюджету.

Окремі науковці відзначають, що «... обсяги державного та місцевих бюджетів, можливості його наповнення не гарантують своєчасного виконання основних функцій держави. Тому, важлива роль належить системі виконання бюджету, яка має забезпечити ефективне управління бюджетними коштами, прозорість фінансових операцій, аналіз та надання інформації про стан бюджету, а також запобігати нецільовому використанню коштів» [64, с. 3].

У вітчизняному бюджетному законодавстві не дається визначення поняття «касове виконання бюджету», не вживається також поняття «казначейське виконання бюджету». Разом з тим, у бюджетній практиці досить часто ці терміни вживаються і тим більше ототожнюються з поняттям "казначейське обслуговування бюджету", яке має законодавче оформлення.

Касове виконання бюджету – це діяльність, пов'язана із зарахуванням коштів до бюджетів, їх зберіганням, витрачанням на передбачені в бюджеті цілі, а також обліком їх наявності.

Казначейське обслуговування бюджетів – це діяльність органів казначейства щодо здійснення віднесених до їх компетенції завдань і функцій у процесі виконання державного та місцевих бюджетів.

Такі науковці як В. Стоян, М. Мац, О. Даневич під виконанням бюджетів визначають як: «забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів у цілому і за кожним джерелом, а також своєчасного, повного і безперервного фінансування передбачених бюджетами заходів. Виконання бюджету має за мету забезпечити поступлення доходів і фінансування видатків в межах затверджених бюджетів» [63, с. 103]. Вважаємо досить вдалим дане трактування.

Отже, система касового виконання бюджету охоплює сукупність фінансових та інших відносин, які виникають між різними учасниками бюджетного процесу, зокрема щодо формування, розподілу і використання

фінансових ресурсів на центральному, а також і на місцевому рівні.

У світовій практиці розрізняють три основні моделі (системи) касового виконання бюджету, зокрема: «банківську – передбачає здійснення установами банків касових операцій щодо виконання бюджетів; казначейську, при якій вирішення широкого спектру питань щодо касового виконання бюджету покладається на спеціалізовані органи – міністерство фінансів чи казначейство; змішану – передбачає участь в розрахунково-касовому обслуговуванні бюджетних коштів як органів казначейства, так і банківських установ» [64, с. 3].

На території нашої країни у різні історичні періоди застосовувались усі три системи касового виконання бюджету. Банківська система виконання бюджетів яка застосовувалася з кінця 20-х років минулого століття до середини 1993 року. У перші роки незалежності нашої країни діяла банківська система виконання бюджету, яка Україні перейшла у спадок від СРСР, у якому функціонувала централізована економіка та однорівнева банківська система. Така практика виконання бюджетів могла функціонувати в умовах функціонування єдиного банку і не підходила для дворівневої банківської системи, котра почала формуватися у нашій країні із кінця 80-х років. В даному випадку гостро постало питання щодо оперативного управління бюджетними коштами, можливості спрямування їх на першочергові соціально-економічні потреби держави. Таке можливо було реалізувати лише через створення нового органу виконавчої влади із налагодженим прозорим механізмом виконання бюджету. Починаючи із 1995 року, з моменту утворення Держказначейства України, розпочалося поетапне переведення існуючої системи виконання бюджету із банківської системи на казначейську [64, с. 3].

Отже, одним із найскладніших і трудомістких етапів виконання бюджету є забезпечення його касового виконання, під яким розуміють організацію та здійснення операцій з розрахунково-касового обслуговування в органах казначейства із коштами державного та місцевих

бюджетів (рис. 1.2).

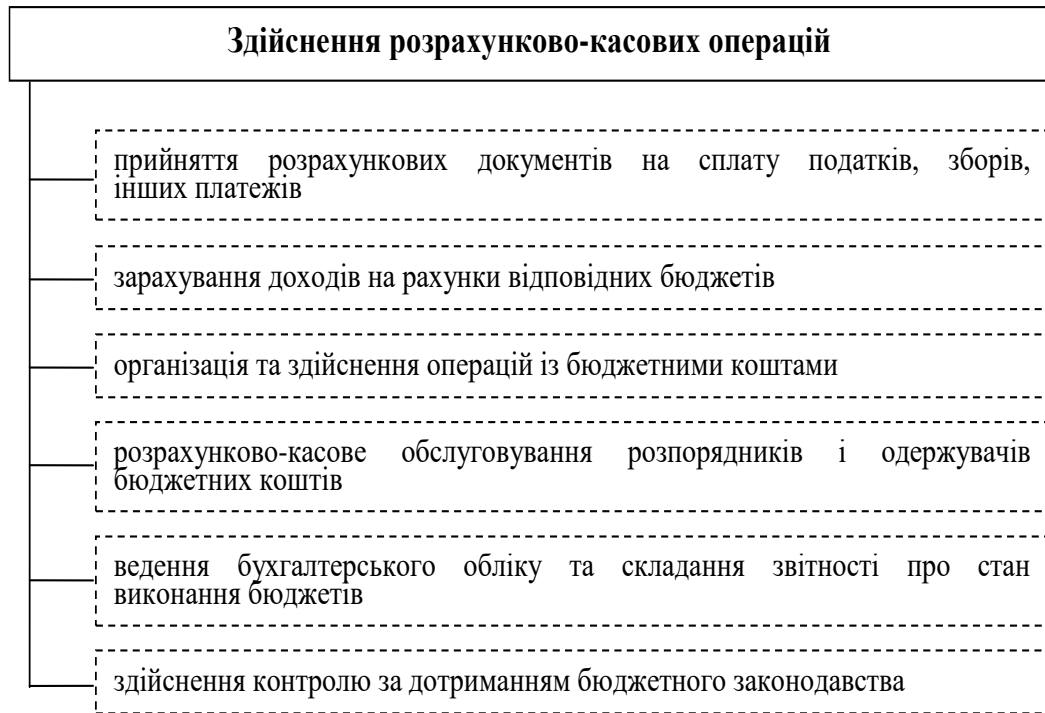


Рис. 1.2. Операції з касового виконання бюджетів в органах казначейства [64]

На кожному етапі розвитку суспільства доцільно забезпечити створення такої системи виконання бюджетів, яка б забезпечувала можливість контролювати відповідність доходів і видатків прийнятому закону про державний бюджет чи рішенню про місцевий бюджет на поточний бюджетний рік (бюджетний період) та забезпечити рівномірний розподіл бюджетних коштів. Принципи мобілізації грошових коштів, структура доходів і видатків бюджетів різних рівнів суттєво залежать від форм і методів господарювання в країні та соціально-економічних завдань, які вирішуються суспільством.

1.3. Роль органів Державної казначейської служби України у бюджетному процесі

27 квітня 1995 р. відповідно до Указу Президента № 335 «Про Державне казначейство України» при Міністерстві фінансів для забезпечення

ефективного управління коштами бюджету, підвищення оперативності у фінансуванні бюджетних видатків у межах наявних обсягів фінансових ресурсів створено Казначейство України. З метою оптимізації діяльності центральних органів виконавчої влади, усунення дублювання повноважень між ними та підвищення ефективності державного управління Указом Президента України № 1085 від 09.12.2010 року «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [54] Державне казначейство України було ліквідовано та утворено новий орган як правонаступник йменовано Державною казначейською службою України.

У «Положенні про Державну казначейську службу України» [51], затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України за № 215 від 15 квітня 2015 р. (остання редакція від 24.03.2021 р.), закріплено статус Казначейства України як: «...центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Воно входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів» [51].

Організаційна структура Державної казначейської служби України максимально наближена до адміністративно-територіального устрою держави, має трирівневу структуру (рис. 1.3).

Структура органів Державної казначейської служби України станом на 1 січня 2021 р. включала в себе «... апарат Казначейства та 654 територіальні органи, в тому числі: головні управління Казначейства в АР Крим, областях, м. Києві та м. Севастополі – 27, управління (відділення) Казначейства у районах, районах у містах, містах обласного, республіканського значення – 627; з них такі, що функціонують – 591 (без тимчасово окупованих територій в Донецькій, Луганській областях та АР Крим)» [56].

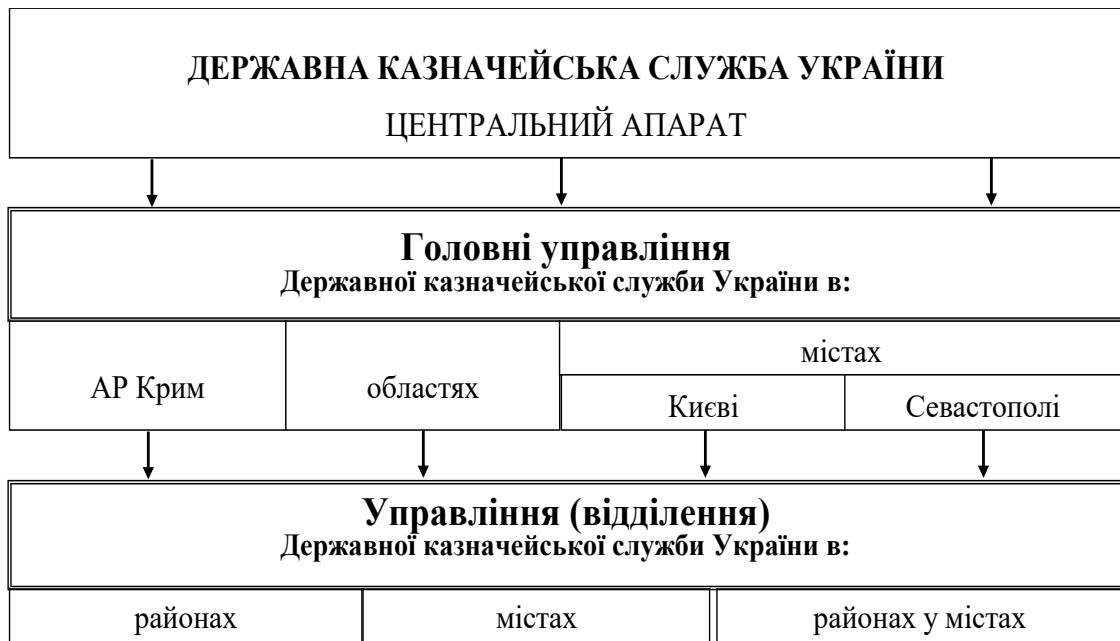


Рис. 1.3 Організаційна структура органів ДКСУ

Примітка. Складено автором самостійно.

Казначейство України та його територіальні органи в процесі касового виконання бюджетів взаємодіють із різними органами державної влади, зокрема державної податкової служби, фінансовими органами, Національним і комерційними банками, розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, підприємствами, установами, організаціями та іншими учасниками бюджетного процесу.

Система органів ДКСУ, що об'єднує усі її територіальні органи, створена із метою ефективного управління ресурсами єдиного казначейського рахунку для забезпечення своєчасного і в повному обсязі виконання бюджетів усіх рівнів, підвищення оперативності проведених видатків при виконанні бюджетних програм та посилення контролю за надходженням й цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Станом на 1 січня 2021 р. в системі органів Казначейства працювало 10 006 працівників, при тому що штатним розписом було передбачено 13 301 посад (табл. 1.1). Відзначимо також і відсоток плинності кадрів на рівні 10%, що акцентує увагу на тому, що із органів казначейства йде відносно значна кількість працівників.

Таблиця 1.1

Чисельність працівників органів казначейства

| Назва органу ДКСУ | Станом на 01.01.2021 р. | | | Станом на 01.01.2022 р. | | |
|---|-------------------------|---|---------------------|-------------------------|---|---------------------|
| | Штатна чисельність | Середньо-облікова кількість працівників | Плинність кадрів, % | Штатна чисельність | Середньо-облікова кількість працівників | Плинність кадрів, % |
| Центральний апарат ДКСУ | 355 | 309 | 10 | 355 | 300 | 11 |
| Головні управління ДКСУ в областях та м. Києві | 3413,5 | 2656 | 9 | 3413,5 | 2759 | 10 |
| Управління (відділення) ДКСУ у районах, районах у містах та містах обласного значення | 9532,5 | 7465 | 9 | 9532,5 | 6947 | 10 |
| Разом | 13301 | 10430 | 9 | 13301 | 10006 | 10 |

Примітка. Складено автором за даними [56]

Для більш повного розуміння щодо ролі й місця органів казначейства у бюджетному процесі, а також самої сутності казначейської системи касового виконання бюджетів потрібно розглянути завдання, а також функціональні повноваження, права та обов'язки, пов'язані із діяльністю органів казначейства. Слід зазначити, що впродовж свого функціонування та історичного розвитку органи казначейства постійно розширювали свої бюджетні повноваження, поступово переймаючи функції від банківських установ та фінансових органів нашої держави.

Відповідно до Положення про Державну казначейську службу, Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових документів перед Казначейством України та його територіальними органами ставляться 2 основні завдання, зокрема: «... 1) реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку

виконання бюджетів; 2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначених сферах» [4; 51].

Ці завдання охоплюють широкий спектр функцій органів казначейства, виконання яких адекватне їх ролі у бюджетно-податковій політиці держави. Відповідно до покладених на неї завдань Державна казначейська служба в процесі виконання державного бюджету виконує такі функції:



Рис. 1.4 Основні функції органів ДКСУ

Примітка. Складено автором за даними [51].

Казначейське обслуговування коштів державного й місцевих бюджетів на основі ведення єдиного казначейського рахунка передбачає здійснення ряду операцій, зокрема:

- здійснення розрахунково-касового обслуговування розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету;
- здійснення відкриття і закриття рахунків в національній валюті, проведення операції на рахунках, формування та видача виписок із цих рахунків;
- здійснення розподілу бюджетних коштів між державним бюджетом й місцевими бюджетами, а також між загальним й спеціальним фондам державного бюджету відповідно до нормативів відрахувань, які визначені у бюджетному кодексі;
- здійснення повернення коштів, які були помилково або надміру зараховані до бюджетів за поданнями органів, що контролюють справляння цих платежів;
- здійснення автоматичного відшкодування ПДВ;
- здійснення операції з повернення кредитів, які надані за рахунок коштів державного бюджету;
- проведення розрахунків між державним та місцевими бюджетами та суб'єктами господарювання;
- формування та ведення єдиного реєстру розпорядників й одержувачів бюджетних коштів а також бази даних мережі розпорядників й одержувачів бюджетних коштів;
- формування і доведення до розпорядників бюджетних коштів витягів із розписів бюджетів;
- здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників й одержувачів коштів державного й місцевих бюджетів;
- здійснення платежів за дорученнями розпорядників та одержувачів коштів бюджетів.

За усю історію свого функціонування Казначейство України набуло

багатьох ознак, які властиві класичному казначейству. Основним результатом еволюційного розвитку системи казначейства було впровадження повнофункціональної автоматизованої казначейської системи, яка дала можливість ефективно управляти фінансовими ресурсами держави. Використання сучасних інформаційних технологій дозволило забезпечити прозорість руху бюджетних коштів і дієвий контроль за їх цільовим спрямуванням, отримувати оперативну інформацію про стан виконання бюджетів. Також впровадження системи дистанційного обслуговування клієнтів казначейства себе виправдала, особливо під час поширення світовою пандемії COVID-19 та воєнного стану.

Висновки до розділу 1

На підставі проведеного нами дослідження теоретичних основ діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу можна зробити наступні висновки.

1. Бюджет виступає важливим інструментом реалізації економічної та соціальної політики держави, її основним фінансовим документом. Він є дієвим, адаптивним інструментом впливу на динаміку соціально-економічних процесів в країні, що виконує відтворювальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функції, які визначають його економічну сутність та призначення. Від виваженості та своєчасності прийняття рішень у сфері встановлення основних бюджетних показників залежить загалом стан та успішність реалізації структурних трансформацій вітчизняної економіки та макроекономічна стабільність в країні.

2. В Україні сформовано основу формування та виконання бюджетів, яка є теоретичним підґрунтя для ефективного реалізації на практиці. Законодавча та інформаційна база бюджетного процесу є достатньо сформованою, однак потребує певного вдосконалення в напрямку сучасних інформаційних процесів.

3. Виконання державного й місцевих бюджетів за доходами й видатками

ґрунтується на широкому комплексі розрахунково-касових операцій, що проводяться органами Державної казначейської служби України.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

2.1 Аналіз практики казначейського обслуговування бюджетів за доходами

До виконання бюджетів за доходами у бюджетному процесі залучено широке коло учасників, зокрема такі як: органи що відносяться до суб'єктів управління бюджетною системою; органи виконавчої влади, які відносяться до органів оперативного управління бюджетними коштами; нацбанк та комерційні банки; платники податків й зборів а також інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів.

Як уже наголошувалось у попередньому підрозділі нашого дослідження, одна із провідних ролей у бюджетному процесі та зокрема на стадії виконання бюджетів за доходами відведена Державній казначейській службі України, яку відносять до групи органів державної виконавчої влади, що здійснює оперативне управління бюджетними коштами. Основна роль органів казначейства у процесі казначейського обслуговування бюджетів за доходами полягає у тому, щоб якомога оперативніше зарахувати кошти, що спрямовуються до бюджетів як у цілому, так й за окремими видами надходжень в розрізі територій.

Система розрахунково-касового обслуговування бюджетів за доходами в системі казначейства ґрунтується на широкому комплексі операцій. Щодо самого обслуговування бюджетів за доходами в системі казначейства, то можемо виокремити основні напрями роботи, що відображено на рис. 2.1.

Наголосимо на тому, що органи казначейської служби у процесі обслуговування бюджетів різних рівнів за доходами здійснюють певний контроль на усіх етапах за дотриманням норм бюджетного законодавства.

Особливо такі повноваження проявляються на етапі повернення помилково чи надміру сплачених платниками платежів до бюджетів та під час розмежування надходжень, які підлягають подальшому поділу.

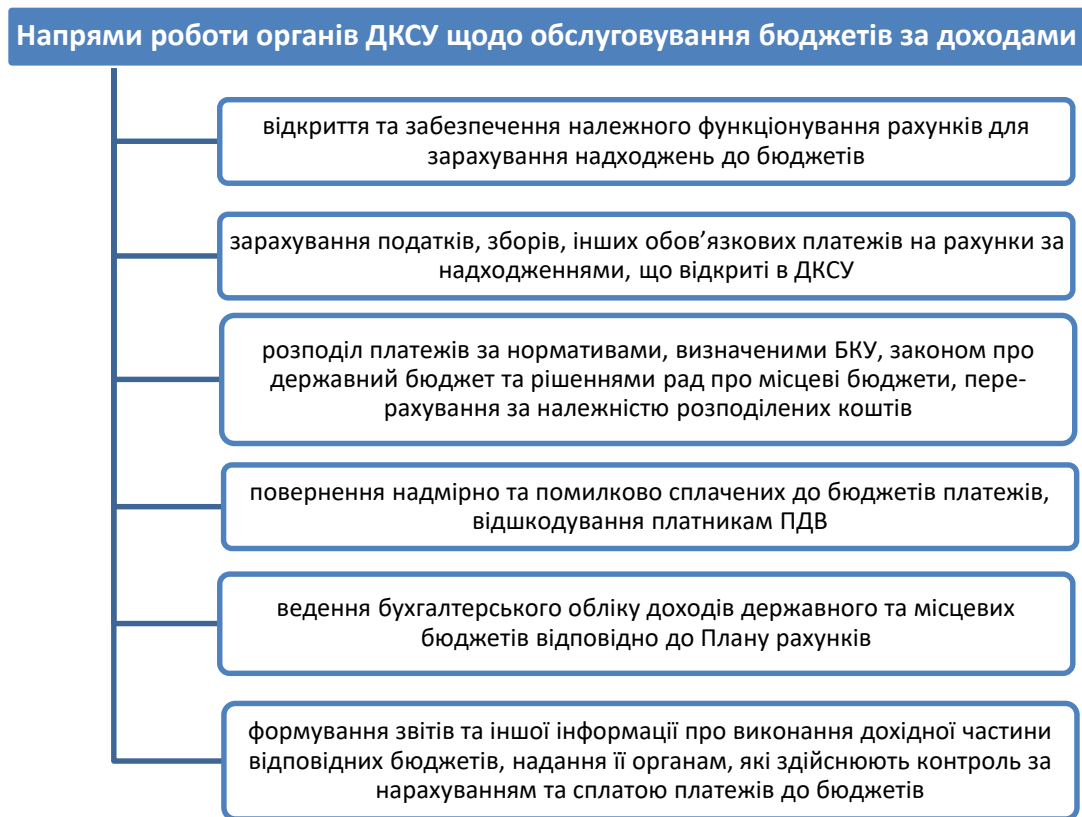


Рис. 2.1 Основні напрями роботи органів ДКСУ в процесі обслуговування бюджетів за доходами [21]

Значна частина бюджетних повноважень органів казначейства щодо обслуговування бюджетів за доходами на сьогодні сконцентрована у центральному апараті органів казначейської служби та у середній ланці (у головних управліннях). Така сконцентрованість повноважень значно зросла у зв'язку із реформою казначейської системи щодо централізації казначейського обслуговування бюджетів за доходами, яка була проведена у 2018-2020 рр.

Згідно бюджетного законодавства зарахування будь-яких надходжень до бюджетів різних рівнів, враховуючи й запозичення, здійснюється виключно на бюджетні рахунки, які відкриті в системі органів Казначейства України.

Так, у 2021 р. в органах Казначейства було відкрито та обслуговувалось

597,8 тис. рахунків для зарахування податків, зборів та ін. платежів до державного та місцевих бюджетів. Порівнюючи із попереднім роком кількість таких рахунків зменшилась на 45,3 тис. до 597,8 тис. (рис. 2.2). Такі зміни в основному обумовлені наслідками адміністративної реформи в Україні, в результаті якої суттєво скоротилась кількість місцевих бюджетів.

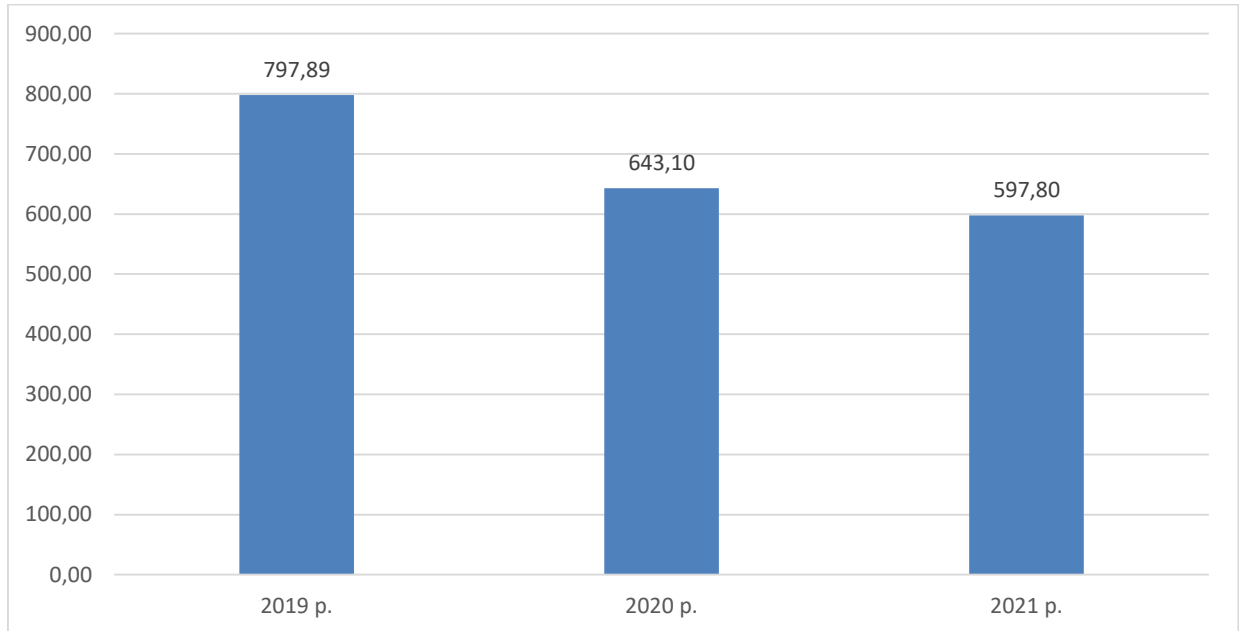


Рис. 2.2 Кількість відкритих рахунків в системі казначейства для зарахування платежів до бюджетів у 2019-2021 рр.

*Примітка. Складено за даними [56]

Вважаємо за необхідне провести аналіз виконання дохідної частини бюджетів різних рівнів в Україні за останні роки. Впродовж 2018-2022 рр. в основному спостерігалась тенденція щодо приросту показника щорічних надходжень як до державного так й до місцевих бюджетів (рис. 2.3). Найвищі темпи приросту порівняно із попереднім роком по зведеному бюджету були зафіксовані у 2021 р. – на 20,7%. По державному бюджету у 2019 та 2020 роках було зафіксовано щорічний приріст надходжень зведеного бюджету на рівні 7-8 %. У 2021 р. цей показник зріс до 20,5%. Щодо місцевих бюджетів, то у 2019 р. порівняно із попереднім роком приріст надходжень становив 13,79 %, у 2020 р. цей показник знизився до 3,1%, проте уже у 2021 р. він суттєво зріс до 21,5%. У 2022 р. динаміка надходжень до бюджетів не демонструє

критичної ситуації із надходженнями до бюджетів у зв'язку із війною у країні. Проте відзначимо, що значна частина коштів, зокрема до державного бюджету надходить саме завдяки підтримці міжнародних партнерів та міжнародних інституцій.

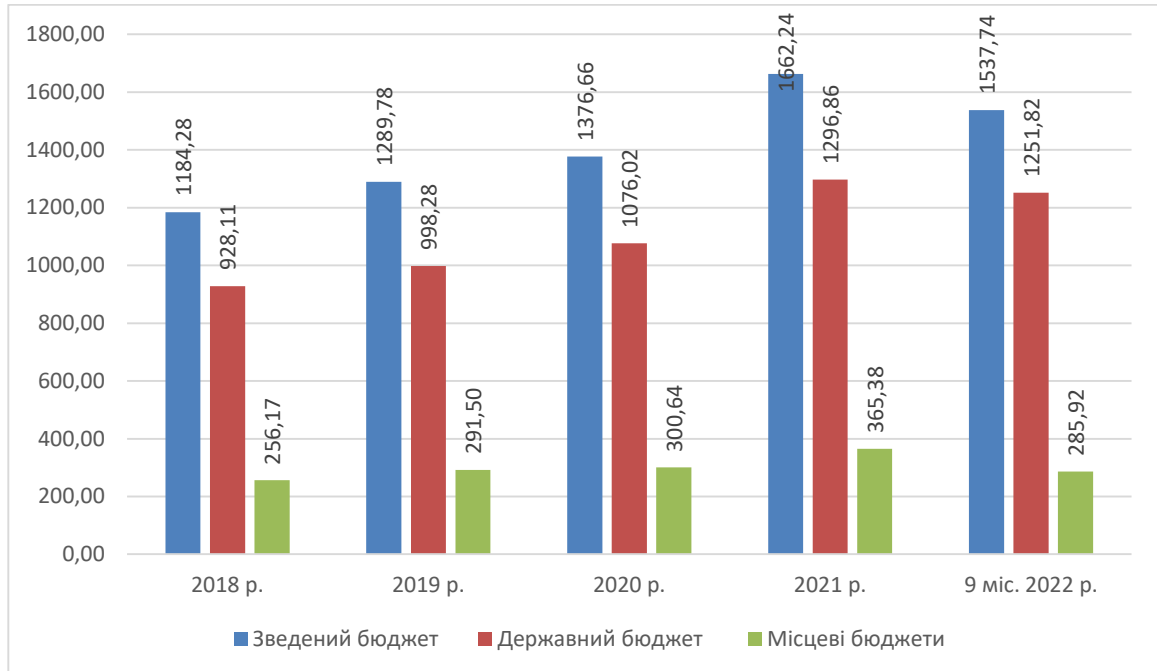


Рис. 2.3 Динаміка доходів зведеного, державного та місцевих бюджетів України за 2018-9 місяців 2022 рр., млрд грн.

Примітка. Розраховано за даними ДКСУ

Проаналізувавши динаміку надходжень загального фонду державного бюджету по Тернопільській області за 2019-9 міс. 2022 рр., відзначимо, що у 2020 р. надходження по державному бюджету області порівняно із попереднім роком залишились майже на тому самому рівні, знизившись лише на 0,04%. та склавши 5433,2 млн грн. Проте спостерігаємо суттєвий приріст надходжень до державного бюджету у 2021 р. порівняно із попереднім роком – на 58,8 %.

Розглянувши динаміку зміни надходжень до державного бюджету по Тернопільській області в розрізі загального та спеціального фондів, відзначимо, що у 2020 р. надходження по загальному фонду знизились на 13,0%, натомість по спеціальному фонді зросли на 38,1%. У 2021 р. надходження по загальному фонду зросли на 54,4%, а по спеціальному фонді

аж на 67,2%. За 3 перші квартали 2022 р. по загальному фонді спостерігаємо надходження в розмірі надходжень за цілий 2021 р., натомість по спецфонду спостерігаємо суттєве зниження надходжень – лише 40,8% надходжень від показника надходжень за 2020 р. (рис. 2.4)

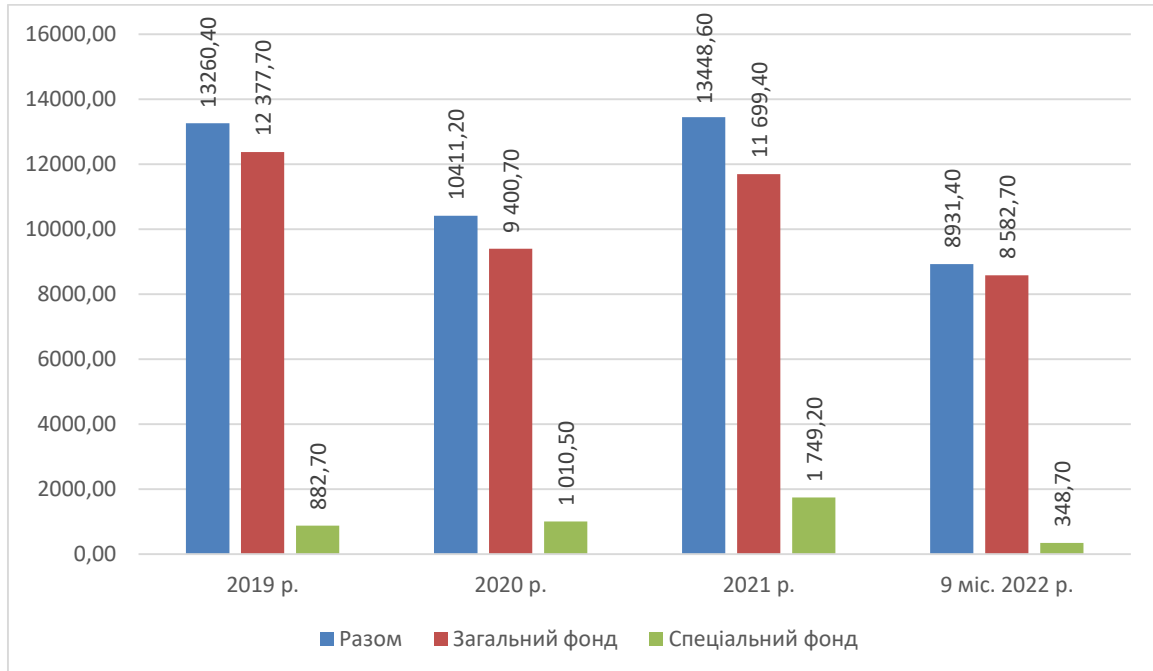


Рис. 2.4 Доходи державного бюджету по Тернопільській області за 2019-9 міс. 2022 рр., млн. грн

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

Розглянувши аналогічну динаміку зміни надходжень до місцевих бюджетів по Тернопільській області, відзначимо, що у 2020 р. порівняно із попереднім роком надходження знизились на 21,5%, у 2022 р. зросли на 29,2%. За I-III квартали 2022 р. спостерігаємо суттєве зменшення надходжень до місцевих бюджетів. За 9 місяців 2022 р. надходження місцевих бюджетів Тернопільської області становили лише 66,4% від аналогічних надходжень за цілий 2021 р. (рис. 2.5).

Щодо динаміки наповнення місцевих бюджетів Тернопільської області у розрізі загального та спеціального фондів, то відзначимо що у 2020 р. порівняно із попереднім роком доходи загального фонду знизились. Натомість у цьому ж році аналогічний показник по спеціальному фондів продемонстрував приріст на 14,5%. Позитивна тенденція була

продемонстрована у 2021 р. – доходи загального фонду місцевих бюджетів Тернопільської області зросли на 24,4%, а по спеціальному фонді аж на 73,1%. У 2022 р. спостерігаємо досить складну та негативну динаміку. Так, за I-III квартали 2022 р. спостерігаємо виконання надходжень по загальному фонді місцевих бюджетів Тернопільської області лише на рівні 73,4% від річного показника за попередній рік. Щодо показників виконання місцевих бюджетів по спеціальному фонді, то констатуємо виконання за I-III квартали лише 19,9% від річного показника попереднього року.

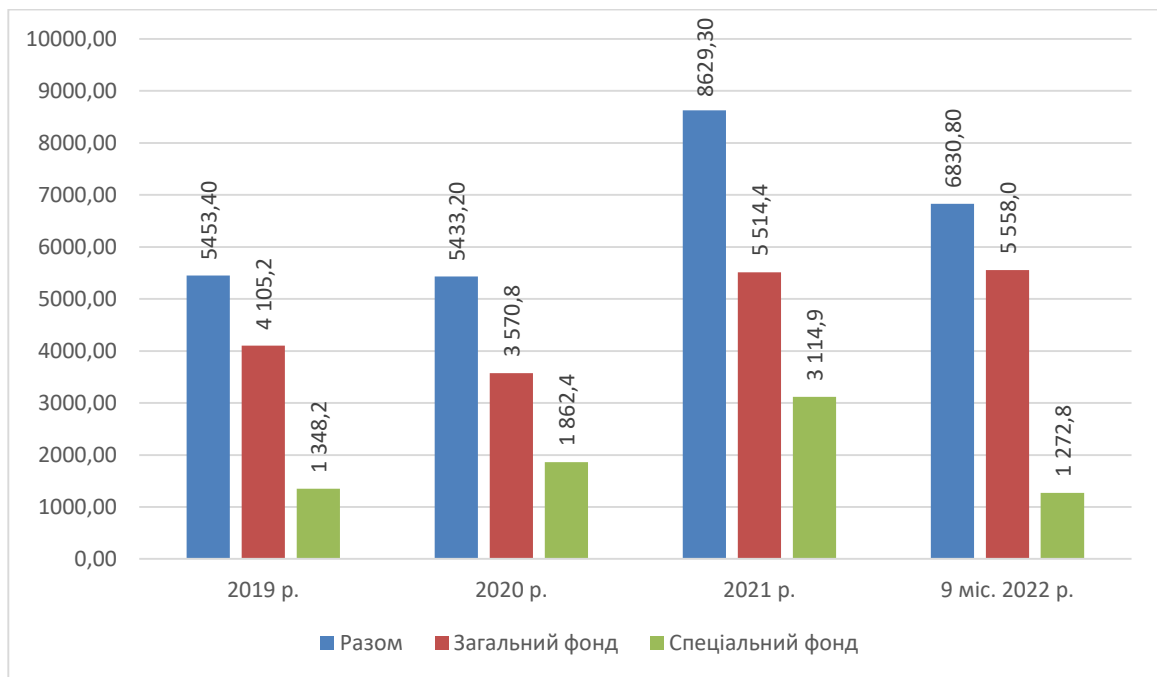


Рис. 2.5 Доходи місцевих бюджетів по Тернопільській області за 2019-9 міс. 2022 рр., млн. грн

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

Отже, наслідки війни суттєво відзначають на результатах виконання бюджетів за доходами. Якщо державний бюджет наповняється за рахунок міжнародної допомоги від партнерів та міжнародних інституцій, то у місцевих бюджетів значно складніше ситуація.

Лева частка доходів державного бюджету сконцентрована у загальному фонді, проте пропорції розподілу кожного року дещо різняться. Так, для прикладу, за надходженнями до державного бюджету по

Тернопільській області впродовж 2019-2021 рр. щорічно знижувалась вага надходжень до загального фонду. Натомість 2022 р. демонструє іншу структуру розподілу надходжень між загальним та спеціальним фондами, де 96,1% надходжень сконцентровано у загальному фонді (рис. 2.6).

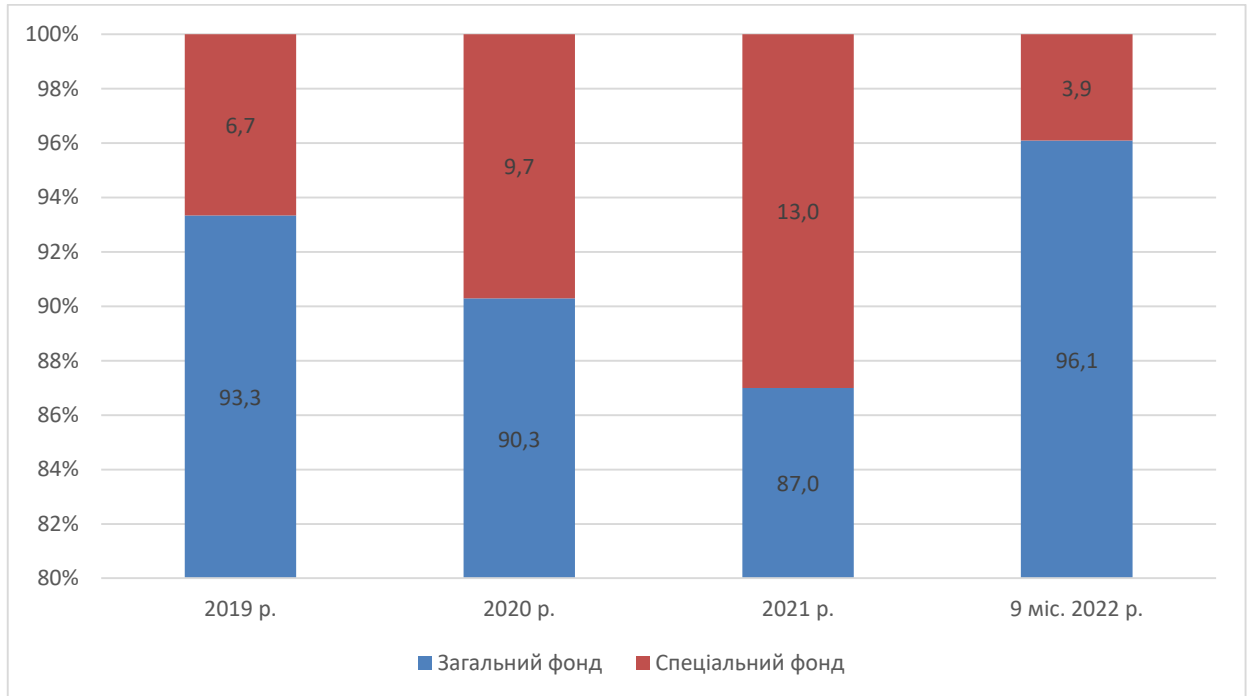


Рис. 2.6 Питома вага надходжень до державного бюджету по Тернопільській області в розрізі загального та спеціального фондів у 2019–9 місяців 2022 рр., %

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

У структурі доходів місцевих бюджетів Тернопільської області за аналогічний аналізований період 65-81% складають надходження до загального фонду (рис. 2.7). Так, у 2019 р. питома вага надходжень до загального фонду місцевих бюджетів по Тернопільській області становила 75,3%, у 2020 р. – знизилась до 65,7%, у 2021 р. ще більше знизилась – до 63,9%, та зросла за підсумками 9 місяців 2022 р. до 81,3%.

Можемо підсумувати, що в умовах війни, бюджетні установи значно менше заробляють коштів, що й обумовлює зменшення питомої ваги спеціального фонду як по державному бюджеті так і по місцевих. Зниження показника питомої ваги доходів спеціального фонду у структурі доходів

бюджетів є негативним явищем. За умов критичної недостатності фінансових ресурсів для забезпечення фінансування першочергових видатків загального фонду спеціальний фонд скорочується.

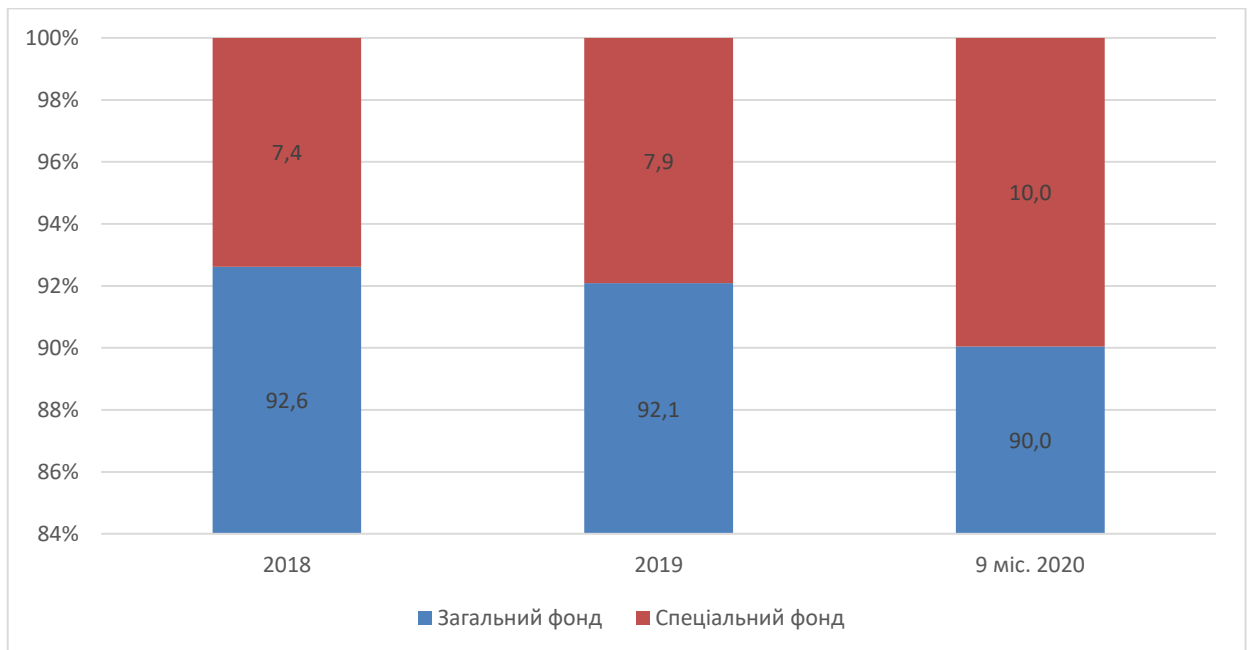


Рис. 2.7. Питома вага надходжень до місцевих бюджетів по Тернопільській області в розрізі загального та спеціального фондів у 2019–9 місяців 2022 рр., %

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

ДКСУ у відповідності до ст. 45 та ст. 78 Бюджетного кодексу України за поданням органів, які контролюють справляння надходжень бюджету різних рівнів здійснює повернення коштів, що були платника помилково або надмірно зараховані до бюджету. Також органи ДКСУ забезпечують відшкодування ПДВ. Порядок повернення платникам податків помилково або надміру сплачених податків, зборів регламентується наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 р. № 787.

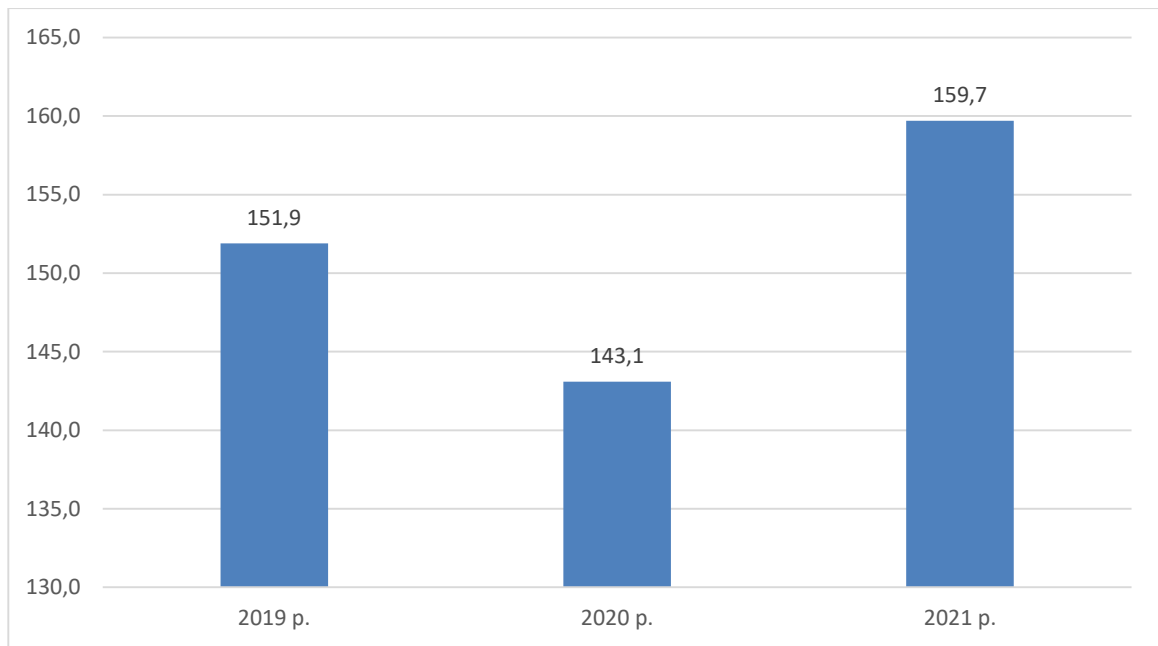
Операції, які пов'язані з повернення платникам податків надмірно або помилково перерахованих сум здійснюються із відкритих в органах казначейства рахунків для зарахування надходжень до бюджетів шляхом підготовки платіжних доручень. Підставою для такого повернення коштів є відповідні документи органів податкової служби (електронні висновки або

електронні повідомлення), судових органів (рішення), інших органів, які відповідно до чинного законодавства контролюють справляння надходжень бюджету.

Модель електронної взаємодії органів ДКСУ із органами ДПС та ДМС при поверненні коштів, які помилково та/або надмірно зараховані до бюджетів, здійснюється наступним чином. Платник подає до відповідного органу податкової або митної служби заяву на повернення коштів, а вже відповідний контролюючий орган формує електронний висновок, на який підписується КЕП відповідною посадовою осіб та печаткою такого органу. За умови повернення коштів із місцевого бюджету такий електронний висновок ще направляється на погодження до відповідного місцевого фінансового органу. Лише після таких візувань електронний висновок направляється на виконання до відповідного органу Казначейства – головного управління. У Казначействі даний електронний висновок в автоматичному режимі інтегрується у платіжне доручення, проводячи яке в системі казначейства здійснюється повернення коштів платнику. Отже, станом на сьогодні процес повернення коштів платникам на підставі електронних висновків податкових й митних органів повністю автоматизовано. Це значно економить затрати часу як платників податків, так і органів влади, які залучені до цього процесу повернення коштів.

Так, органами ДКСУ у 2021 р. було відшкодовано платника податків 159,7 млрд грн ПДВ, що на 16,6% більше попереднього року (рис.2.8).

Відзначимо, що у 2022 р. у зв'язку із війною більшість підприємств станом на вересень місяць 2022 р. досі не отримали відшкодування ПДВ навіть за лютий 2022 р., а дехто досі ще очікує на відшкодування ПДВ за січень. Тобто, загалом у 2022 р. підприємства все ще очікують відшкодування ПДВ за 5-6 попередніх місяців. На виконанні у ДКСУ перебуває платіжних доручень на відшкодування ПДВ на суму близько 900 млн грн.



**Рис. 2.8 Відшкодування ПДВ органами ДКСУ
за 2019-2021 рр., млн. грн**

Примітка. Розраховано за даними ДКСУ

2.2 Організація діяльності органів казначейства в процесі обслуговування бюджетів за видатками

Казначейська система обслуговування бюджетів за видатками передбачає здійснення комплексу організаційних процедур та проведення розрахунково-касових операцій в органах ДКСУ щодо перерахування бюджетних коштів на здійснення видатків із бюджетів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, а також забезпечення обліку цих видаткових операцій та здійснення контролю за цільовим та ефективним спрямуванням бюджетних коштів та у підсумку формування фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів усіх рівнів за видатками.

Організація роботи основних органів державної та місцевої влади й управління, в тому числі й Державної казначейської служби що залучені до виконання видаткової частини державного та місцевих бюджетів здійснюється у послідовності, відображеній на рис. 2.9.

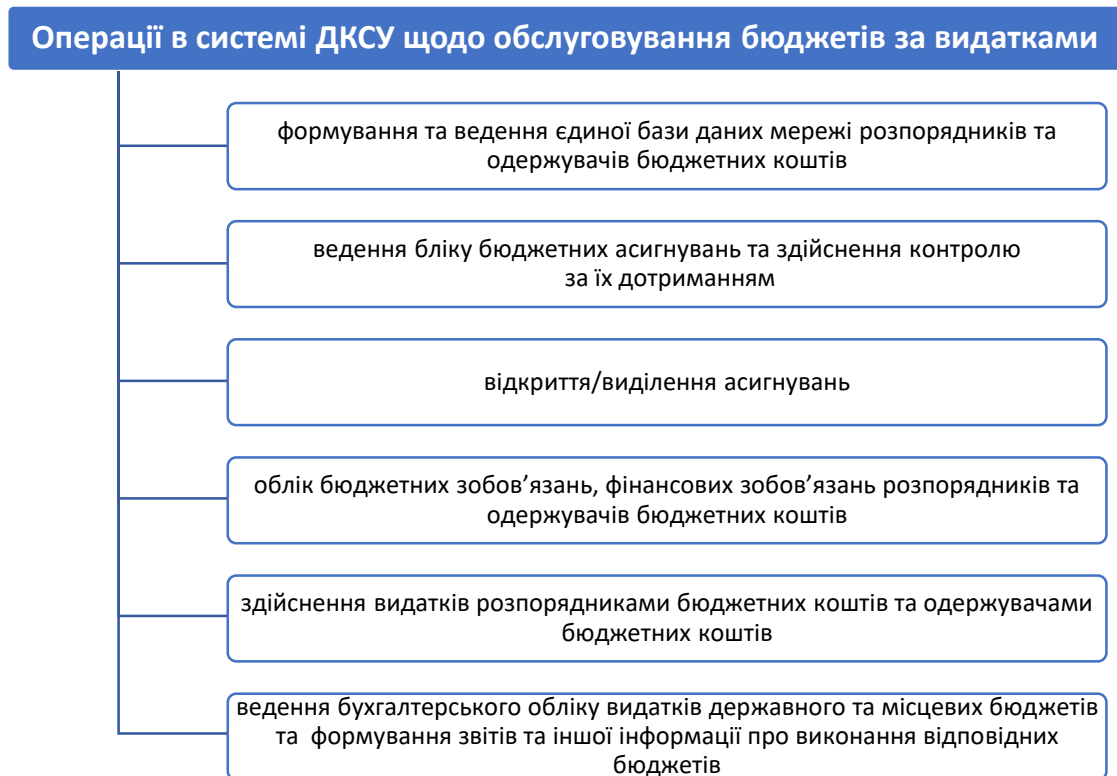


Рис. 2.9 Послідовність здійснюваних операцій в системі ДКСУ в процесі виконання бюджетів за видатками [21]

Для того, щоб забезпечити нормальні організаційні взаємовідносини між органами Казначейства та розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів в бюджетному процесі, зокрема під час виконання державного та місцевих бюджетів за видатками, а також із метою упорядкування мережі розпорядників бюджетних коштів ДКСУ ще у 2008 році створило Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Наказом Міністерства фінансів України №1691 від 22.12.2011 р. затверджено «Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів затверджено» [41]. Згідно цього нормативного акту «Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів – це сукупність даних про розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, визначених у Реєстраційній картці розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, з метою отримання повної та всеохоплюючої інформації про учасників

бюджетного процесу, які утримуються за рахунок бюджетних коштів або отримують бюджетні кошти» [41].

Для того, щоб бути включеним до цього реєстру розпорядники та одержувачі бюджетних коштів мають заповнити Реєстраційну картку та подати її до органу ДКСУ. Уповноважений працівник органу казначейської служби на протязі одного робочого дня перевіряє інформацію у цій Реєстраційній картці та за наявності внесеної усієї необхідної інформації та підтвердження її достовірності вносить цю інформацію до бази даних. Сам факт включення розпорядника чи одержувача бюджетних коштів до Єдиного реєстру засвідчується довідкою про включення до цього Єдиного реєстру. Під час внесення інформації до Єдиного реєстру кожному розпоряднику чи одержувачу бюджетних коштів присвоюється персональний код.

Станом на 01.11.2022 р. до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів по всій Україні включено 66 756 установ та організацій (табл. 2.1) [19], що на 4 042 менше ніж у попередньому році.

Зменшення кількості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів певною мірою обумовлене наслідками реформи децентралізації, внаслідок реалізації якої громади пооб'єднувались. Також суттєво скоротилась кількість районних державних адміністрацій. Як бачимо із даних таблиці 2.1, у 2022 р. 10 527 підприємств та організацій включено до Єдиного реєстру по державному бюджеті та 56 229 – по місцевих бюджетах.

Наступним етапом у системі казначейства є формування мережі розпорядника бюджетних коштів. Як зазначають вітчизняні науковці і практики: «Мережа розпорядника бюджетних коштів – згрупована відповідно до законодавства головним розпорядником коштів державного або місцевого бюджету інформація щодо розпорядників нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та/або діяльність яких координується ним, а також отримують від нього бюджетні асигнування, та одержувачів коштів» [21; 64].

Таблиця 2.1

«Кількість установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів станом на 01.11.2022 р.» [19]

| № п/п | Найменування ГУДКСУ | Кількість установ (організацій) | | | | | | Разом |
|-------|-------------------------------------|---------------------------------|--------------|--------------|-----------------|---------------|---------------|---------------|
| | | Державний бюджет | у тому числі | | Місцеві бюджети | у тому числі | | |
| | | | Розпорядники | Одержувачі | | Розпорядники | Одержувачі | |
| 01 | ГУДКСУ в Автономній Республіці Крим | 655 | 553 | 102 | 1 861 | 1 382 | 479 | 2 516 |
| 02 | ГУДКСУ у Вінницькій області | 358 | 339 | 19 | 3 504 | 2 655 | 849 | 3 862 |
| 03 | ГУДКСУ у Волинській області | 226 | 207 | 19 | 1 667 | 1 061 | 606 | 1 893 |
| 04 | ГУДКСУ у Дніпропетровській області | 514 | 473 | 41 | 3 903 | 1 720 | 2 183 | 4 417 |
| 05 | ГУДКСУ у Донецькій області | 747 | 652 | 95 | 4 778 | 2 203 | 2 575 | 5 525 |
| 06 | ГУДКСУ у Житомирській області | 435 | 416 | 19 | 2 385 | 1 438 | 947 | 2 820 |
| 07 | ГУДКСУ у Закарпатській області | 256 | 234 | 22 | 1 765 | 1 279 | 486 | 2 021 |
| 08 | ГУДКСУ у Запорізькій області | 358 | 332 | 26 | 2 941 | 1 459 | 1 482 | 3 299 |
| 09 | ГУДКСУ в Івано-Франківській області | 304 | 278 | 26 | 2 334 | 1 501 | 833 | 2 638 |
| 10 | ГУДКСУ у Київській області | 406 | 360 | 46 | 1 735 | 1 007 | 728 | 2 141 |
| 11 | ГУДКСУ у Кіровоградській області | 259 | 243 | 16 | 1 790 | 1 376 | 414 | 2 049 |
| 12 | ГУДКСУ у Луганській області | 464 | 424 | 40 | 2 213 | 1 659 | 554 | 2 677 |
| 13 | ГУДКСУ у Львівській області | 530 | 476 | 54 | 3 484 | 1 997 | 1 487 | 4 014 |
| 14 | ГУДКСУ у Миколаївській області | 289 | 259 | 30 | 1 477 | 1 044 | 433 | 1 766 |
| 15 | ГУДКСУ в Одеській області | 555 | 518 | 37 | 2 575 | 1 689 | 886 | 3 130 |
| 16 | ГУДКСУ у Полтавській області | 287 | 271 | 16 | 2 115 | 1 394 | 721 | 2 402 |
| 17 | ГУДКСУ у Рівненській області | 285 | 268 | 17 | 2 264 | 1 395 | 869 | 2 549 |
| 18 | ГУДКСУ у Сумській області | 242 | 229 | 13 | 1 546 | 1 051 | 495 | 1 788 |
| 19 | ГУДКСУ у Тернопільській області | 202 | 185 | 17 | 1 054 | 616 | 438 | 1 256 |
| 20 | ГУДКСУ у Харківській області | 531 | 500 | 31 | 2 134 | 1 292 | 842 | 2 665 |
| 21 | ГУДКСУ у Херсонській області | 383 | 363 | 20 | 1 871 | 1 313 | 558 | 2 254 |
| 22 | ГУДКСУ у Хмельницькій області | 294 | 277 | 17 | 1 916 | 1 420 | 496 | 2 210 |
| 23 | ГУДКСУ у Черкаській області | 236 | 218 | 18 | 1 433 | 791 | 642 | 1 669 |
| 24 | ГУДКСУ у Чернівецькій області | 191 | 169 | 22 | 727 | 421 | 306 | 918 |
| 25 | ГУДКСУ у Чернігівській області | 264 | 238 | 26 | 1 002 | 648 | 354 | 1 266 |
| 26 | ГУДКСУ у м. Києві | 990 | 717 | 273 | 1 404 | 475 | 929 | 2 394 |
| 27 | ГУДКСУ у м. Севастополі | 169 | 139 | 30 | 351 | 197 | 154 | 520 |
| 28 | ДКСУ | 97 | 93 | 4 | 0 | 0 | 0 | 97 |
| | Всього установ (організацій) | 10 527 | 9 431 | 1 096 | 56 229 | 34 483 | 21 746 | 66 756 |

Формування мережі розпочинається із головних розпорядників ще до початку нового бюджетного періоду, які визначають свою мережу за

територіями із зазначенням статусу кожної установи яка до неї включається [4; 38].

Варто відзначити, що розпорядник чи одержувач бюджетних коштів одночасно не може бути включений до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня в межах однієї бюджетної програми. Також установа не може бути одночасно розпорядником та одержувачем бюджетних коштів. Одержувачі бюджетних коштів одночасно можуть бути включені до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня за коштами одного місцевого бюджету, однак лише за різними кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

Головне управління ДКСУ у Тернопільській області та його територіальні управління станом на 01.10.2022 р. обслуговуються 1256 клієнтів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Кількість розпорядників й одержувачів бюджетних коштів державного й місцевих бюджетів, що обслуговуються у ГУ ДКСУ у Тернопільській області у 2022 р.

| Вид бюджету | Розпорядники | Одержувачі |
|--------------------|---------------------|-------------------|
| Державний бюджет | 185 | 17 |
| Місцеві бюджети | 616 | 438 |
| Разом | 801 | 455 |

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

Із запровадженням в системі органів ДКСУ обліку зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів з'явилась можливість здійснювати ефективний контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Розпорядники бюджетних коштів можуть брати бюджетні зобов'язання та відповідно проводити видатки лише у межах бюджетних асигнувань, які встановлюються кошторисами. Отже, розпорядники мають право проводити видатки виключно у межах асигнувань, що затверджені кошторисами і планами асигнувань. Доведені обсяги бюджетних асигнувань є

основною підставою для взяття розпорядниками чи одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань. Щоб провести самі видатки, за наявності відкритих асигнувань й зареєстрованих бюджетних та фінансових зобов'язань, розпорядники бюджетних коштів повинні подати до органів казначейства підготовлені платіжні доручення на погашення зареєстрованих зобов'язань.

Загалом облік зобов'язань як по загальному, так й по спеціальному фондах відображає всю картину заборгованості бюджетних установ, надає необхідну інформацію для аналізу та прийняття управлінських рішень, вирішення питання щодо ефективного розподілу коштів. На практиці це означає, що основна перевірка підтвердних документів для проведення платежу в системі казначейства здійснюється на етапі попереднього контролю саме під час реєстрації зобов'язань.

Розпорядники бюджетних коштів можуть брати бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, що встановлені законодавством. Саме тому, органи казначейства контролюють і відповідність видатків річному плану закупівель відповідних розпорядників.

Оплата рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів може бути здійснена лише у випадку наявності в обліку системи казначейства їх зобов'язань та фінансових зобов'язань, а також за наявності залишків коштів на їх рахунках.

Отже, підставою для проведення видатків розпорядників бюджетних коштів є підготовлені ними платіжні доручення та підтвердні документи, які підтверджують цільове використання коштів (акти виконаних робіт, рахунки-фактури, накладні, звіти про результати здійснення процедур закупівель та інші підтвердні документи).

У процесі реєстрації бюджетних зобов'язань в системі казначейства, а також прийняття платіжних доручень до виконання органи казначейської служби можуть виявити певні порушення норм бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. У таких випадках виявлення порушень бюджетного законодавства органи ДКСУ складають

попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства із вимогою щодо усунення порушення. Відповідно установи та організації, в діяльності яких виявлено порушення норм бюджетного законодавства, зобов'язані усунути такі правопорушення в термін до 30 календарних днів.

Так, у 2020 р. органами ДКСУ в межах реалізації контрольних повноважень попереджено понад 30 тис. випадків порушення бюджетного законодавства, що були допущені розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів по державному та місцевих бюджетах на загальну суму 27,0 млрд грн. У 2021 р. кількість таких випадків виявлених порушень бюджетного законодавства зросла та перевищила 40 тис. на загальну суму 45,9 млрд грн (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Надані органами ДКСУ розпорядникам й одержувачам бюджетних коштів попереджень щодо неналежного виконання бюджетного законодавства у 2020-2021 рр.

| Вид бюджету | 2020 р. | | 2021 р. | |
|------------------|-------------|----------------|-------------|----------------|
| | К-сть, тис. | Сума, млрд грн | К-сть, тис. | Сума, млрд грн |
| Державний бюджет | 5,2 | 14,0 | 5,9 | 32,3 |
| Місцеві бюджети | 24,3 | 13,0 | 34,3 | 12,6 |
| Разом | 59,5 | 27,0 | 40,2 | 45,9 |

Примітка. Розраховано за даними [55; 56]

В процесі реалізації контрольних повноважень органів ДКСУ у 2022 р. було відмовлено у прийнятті до виконання 1500 платіжних доручень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів на загальну суму 193,71 млн грн.

Динаміка структури наданих органами ДКСУ Тернопільської області розпорядникам й одержувачам бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства за 2019-2021 рр. наведена у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Структура наданих органами ДКСУ Тернопільської області розпорядникам й одержувачам бюджетних коштів попереджень щодо неналежне виконання бюджетного законодавства у 2019-2021 рр.

| Роки | К-сть | Сума, млн грн |
|----------------|--------------|--------------------------|
| 2019 р. | 723 | 485,94 |
| 2020 р. | 1086 | 809,41 |
| 2021 р. | 3483 | 1 151,66 |

Примітка. Розраховано за даними [55; 56]

Як видно із даних таблиці 2.4, щорічно зростає як сама кількість порушень норм бюджетного законодавства, так і загальна сума виявлених порушень.

2.3 Оцінка процесу виконання органами ДКСУ бюджетів за видатками

Видатки бюджету виступають дієвим бюджетним інструментом регулювання суспільного розвитку держави. Основна регулююча роль видатків бюджетів полягає у забезпеченні перерозподілу ВВП для забезпечення соціально-економічного розвитку держави. Призначення бюджетних видатків сприяє задоволенню найважливіших потреб суспільства, зокрема у розвитку економіки і соціальної сфери, забезпеченні оборони, безпеки та громадського порядку, державного управління та ін. Видатки бюджету за рахунок направлення бюджетних ресурсів у різні сфери економіки активно впливають на економічне зростання.

Як ми уже відзначали у попередніх підрозділах нашого дослідження, що підставою для здійснення видатків в системі казначейства є платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків (розпорядниками та

одержувачами бюджетних коштів) та наявність підтвердних документів, що підтверджують цільове спрямування бюджетних коштів.

Так, проаналізуємо динаміку проведених органами ДКСУ касових видатків державного та місцевих бюджетів за 2019-2021 рр.

Впродовж аналізованого періоду спостерігаємо щорічне збільшення проведених органами ДКСУ видатків державного бюджету. Так, у 2019 р. вони становили 1 075,1 млрд грн, а у 2020 р. зросли до 1288,1 млрд грн, у 2021 р. зросли до 1490,3 млрд грн (рис.2.10). Впродовж аналізованого періоду виконання бюджетів за видатками становить 95-96 % від річних планових показників.

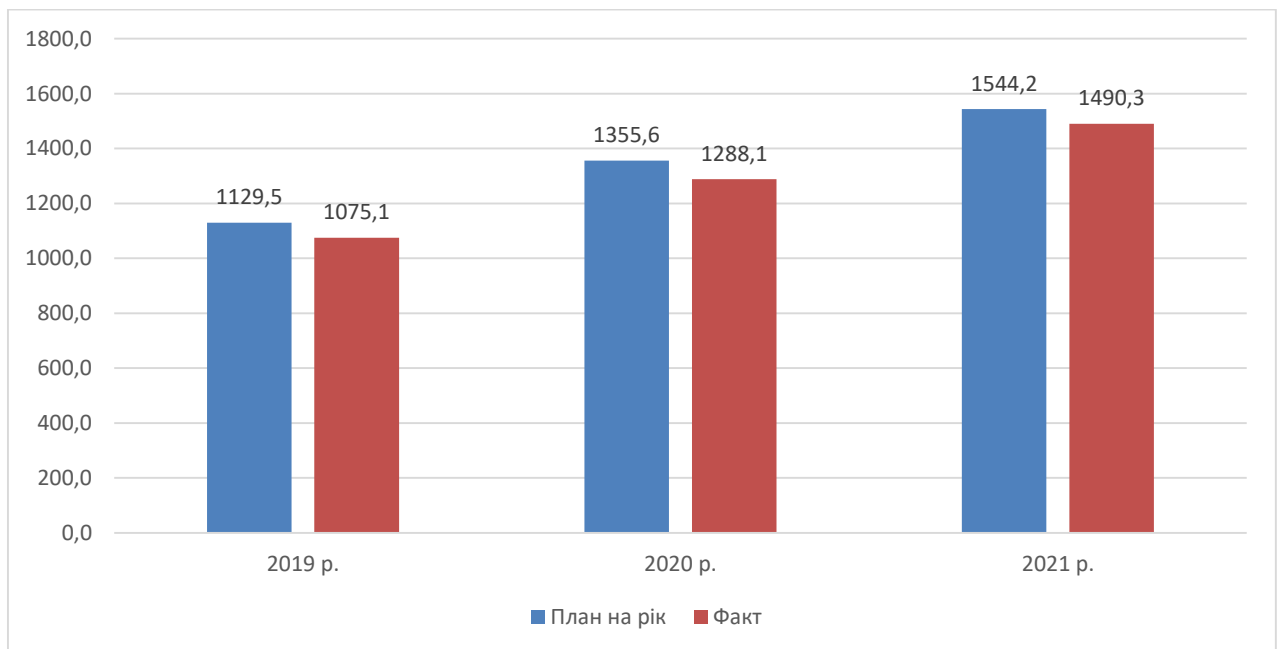


Рис. 2.10 Здійснені органами ДКСУ видатки державного бюджету за 2019-2021 рр. млрд грн

Примітка. Складено на основі даних ДКСУ.

Динаміка структури видатків державного бюджету за функціональною класифікацією протягом 2019-2022рр. свідчить, що у загальній структурі видатків найбільше видатків органами ДКСУ перераховується на соціальний захист та соціальне забезпечення, на загальнодержавні функції, на охорону здоров'я, на громадський порядок. При чому відзначимо, що починаючи із 2019 р. щорічно суттєво зростають видатки на оборону. Так, лише за 9 місяців

2022 р. на оборону перераховано у 6,6 рази більше коштів ніж у 2019 р. та у 5,5 рази більше ніж у 2021 р. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Видатки Державного бюджету України за функціональною ознакою
за 2019-9 міс. 2022 рр., млрд грн.***

| Показник | Роки | | | |
|--|--------------|---------------|---------------|---------------|
| | 2019 | 2020 | 2021 | 9 міс. 2022 |
| Всього видатків | 812,7 | 1288,0 | 1490,3 | 1746,9 |
| Загальнодержавні функції | 168,2 | 163,8 | 206,6 | 136,9 |
| Оборона | 106,6 | 120,4 | 127,5 | 700,6 |
| Громадський порядок, безпека та судова влада | 140,2 | 157,7 | 174,4 | 276,2 |
| Економічна діяльність | 72,4 | 168,9 | 181 | 39,3 |
| Охорона навколишнього природного середовища | 6,3 | 6,6 | 8,2 | 2,9 |
| Житлово-комунальне господарство | 0,1 | 0,09 | 0,2 | 0,03 |
| Охорона здоров'я | 38,6 | 124,9 | 170,5 | 127,5 |
| Духовний та фізичний розвиток | 10 | 9,8 | 16 | 7,5 |
| Освіта | 51,7 | 52,9 | 63,8 | 40,6 |
| Соціальний захист та соціальне забезпечення | 218,6 | 322,7 | 339,3 | 312,7 |
| Міжбюджетні трансферти | 260,3 | 160,2 | 202,7 | 102,6 |

Примітка. Розраховано за даними ДКСУ

Відзначимо, що попри стабільну тенденцію щодо збільшення видатків державного бюджету, у розрізі функціональної класифікації не виявлено єдиного тренду. Також у 2022 р. суттєві корективи у структурі видатків внесла війна. У структурі видатків 2022 р. найбільший приріст порівняно із попередніми роками демонструють видатки на оборону, громадський порядок та соціальне забезпечення. Попри те, що впродовж 2019-2021 рр. динаміка видатків на економічну діяльність демонструвала щорічний приріст, у 2022 р. на ці видатки із бюджету спрямовано значно менше коштів ніж у попередні

роки. Щодо видатків на освіту, то впродовж аналізованого періоду вони щорічно зростали, однак темп їх приросту був досить низький. У 2022 р. їх приріст суттєво сповільнився. Щодо видатків на охорону здоров'я, то значний їх приріст у 2021 р. можемо пояснити необхідністю фінансування боротьби із світовою пандемією COVID-19.

ГУ ДКСУ у Тернопільській області та його територіальними органами впродовж 2019-2022 рр. забезпечувалось здійснення касових видатків відповідно до затверджених кошторисних призначень. Впродовж аналізованого періоду спостерігаємо щорічне збільшення проведених видатків органами ДКСУ Тернопільської області. (рис. 2.11).

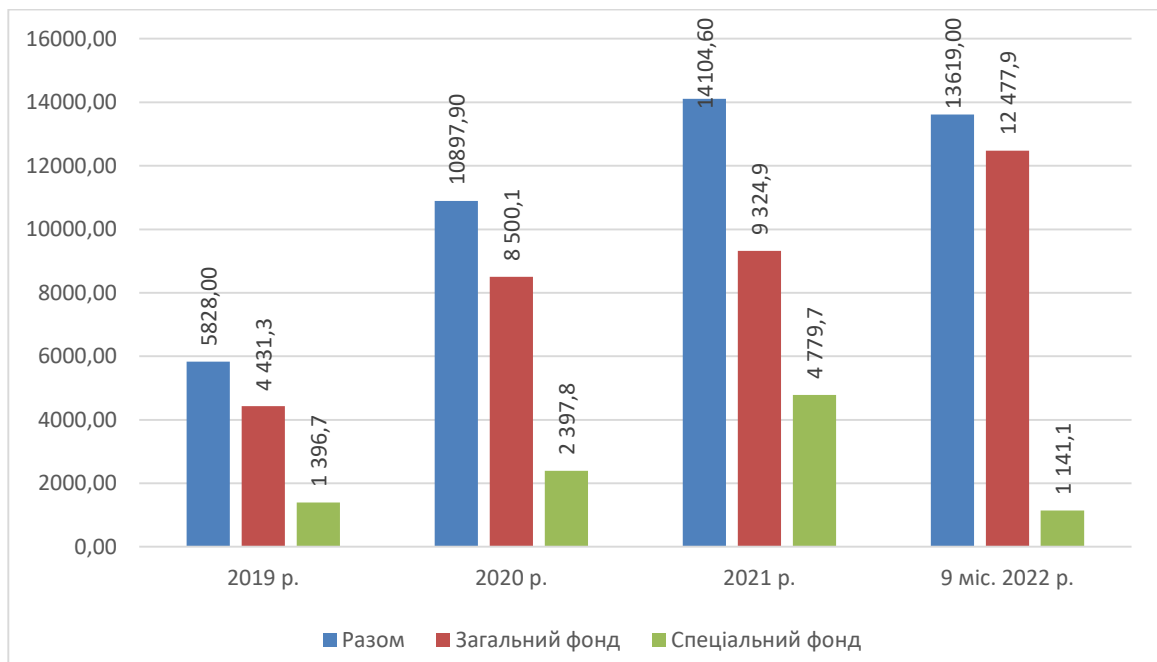


Рис. 2.11 Видатки державного бюджету по Тернопільській області за 2019-9 міс. 2022 рр., млн. грн

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

У 2020 р. спостерігався найбільший приріст видатків державного бюджету, що були проведені органами казначейства Тернопільської області, зокрема на 86,9% порівняно із попереднім роком. У 2021 р. темп приросту суттєво сповільнився, і проведені органами казначейства видатки зросли лише на 29,4% порівняно із попереднім роком. Також зазначимо, що лише за 9 місяців 2022 р. видатки по державному бюджету у Тернопільській області

профінансовані майже на рівні показника 2021 р.

Розглянувши аналогічну динаміку зміни видатків місцевих бюджетів по Тернопільській області, відзначимо, що у 2020 р. порівняно із попереднім роком ці видатки знизились на 23,6% та склали 10,2 млрд грн, а у 2021 р. порівняно із попереднім роком зросли на 26,0% та склали 12,8 млрд грн. Проте досить негативну тенденцію демонструє 2022 р. За I-III квартали 2022 р. спостерігаємо суттєве зменшення видатків проведених органами казначейства із місцевих бюджетів Тернопільської області (рис. 2.12).

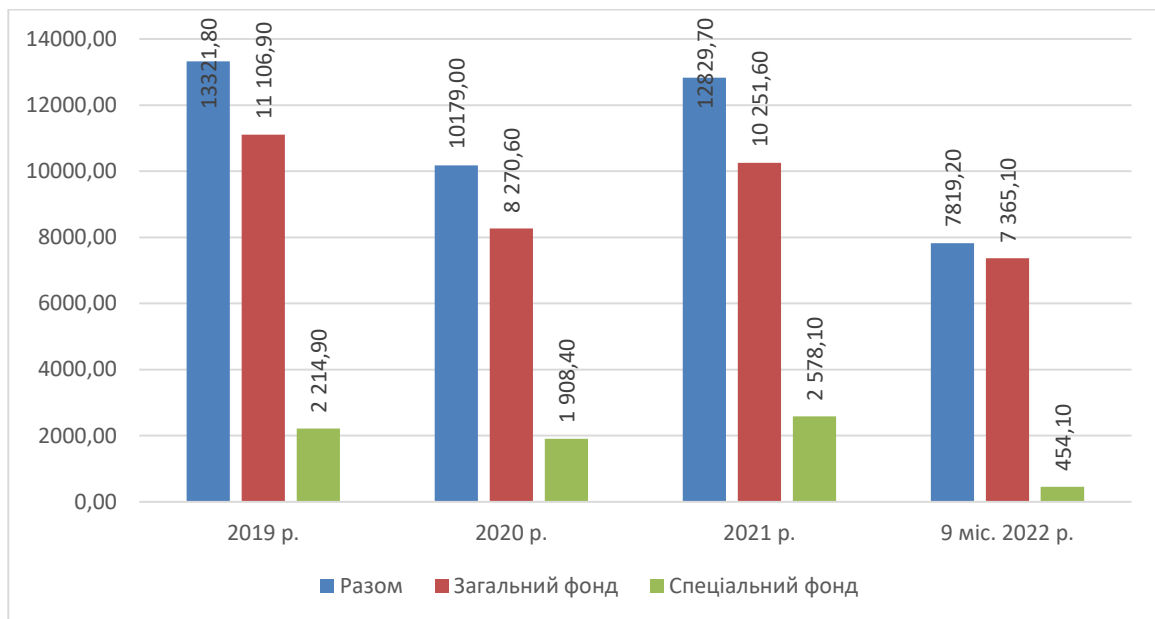


Рис. 2.12 Видатки місцевих бюджетів по Тернопільській області за 2019-9 міс. 2022 рр., млн. грн

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

Так, за 9 місяців 2022 р. видатки місцевих бюджетів Тернопільської області становили 7,8 млрд грн, що становить лише 60,9% від аналогічних видатків за цілий 2021 р. У 2022 р. суттєво зменшилися видатки із місцевих бюджетів за рахунок коштів спеціального фонду.

Щодо динаміки проведених органами ДКСУ видатків державного бюджету по Тернопільській області у розрізі загального та спеціального фондів, то відзначимо що у 2020 р. порівняно із попереднім роком питома вага видатків загального фонду зросла порівняно із попереднім роком на 2% та

склала 76%. Натомість у 2021 р. аналогічний показник питомої ваги видатків загального фонду державного бюджету по Тернопільській області по продемонстрував зниження до 66,1%. Натомість за підсумками I-III кварталів 2022 р. питома вага видатків загального фонду державного бюджету по Тернопільській області склала 91,6% (рис. 2.13).

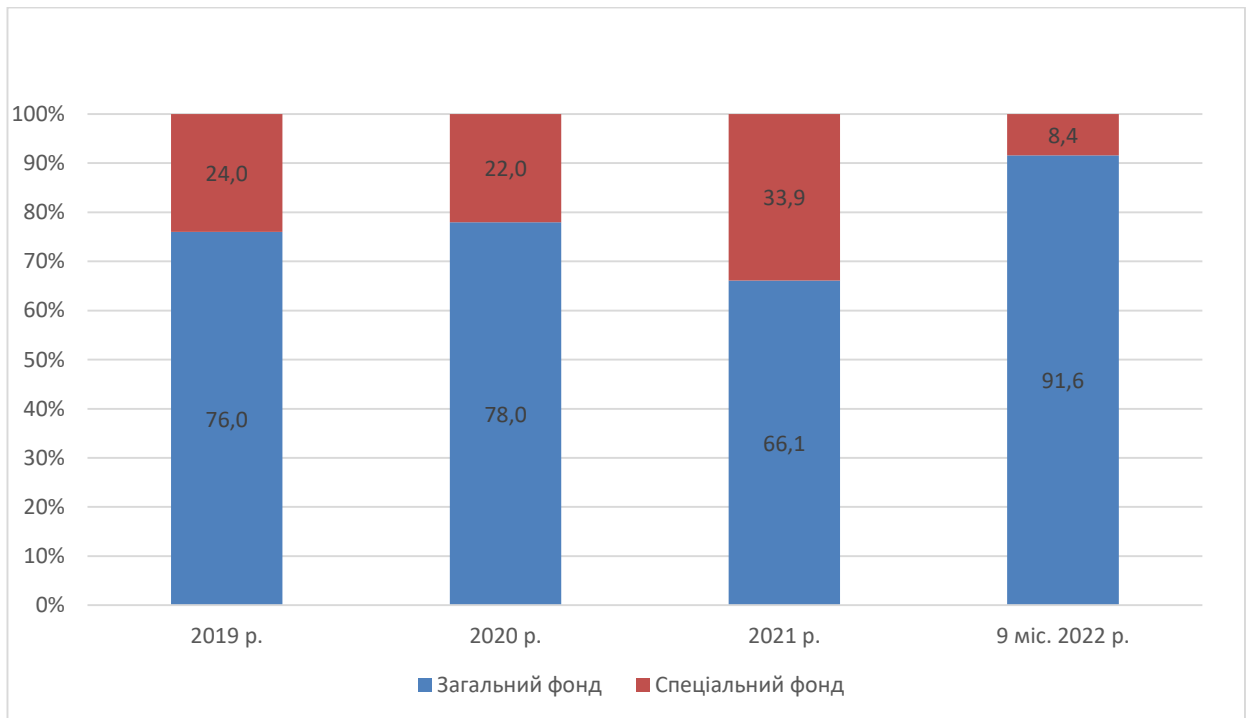


Рис. 2.13 Питома вага видатків державного бюджету по Тернопільській області в розрізі загального та спеціального фондів у 2019–9 місяців 2022 рр., %

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

У структурі видатків місцевих бюджетів Тернопільської області за аналогічний аналізований період на загальний фонд припадало 79,9-94,2%. Так, у 2019 р. питома вага видатків загального фонду місцевих бюджетів по Тернопільській області становила 83,4%, у 2020 р. – знизилась до 81,3%, у 2021 р. ще більше знизилась – до 79,9%, та зросла за підсумками 9 місяців 2022 р. до 94,2%. (рис. 2.14).

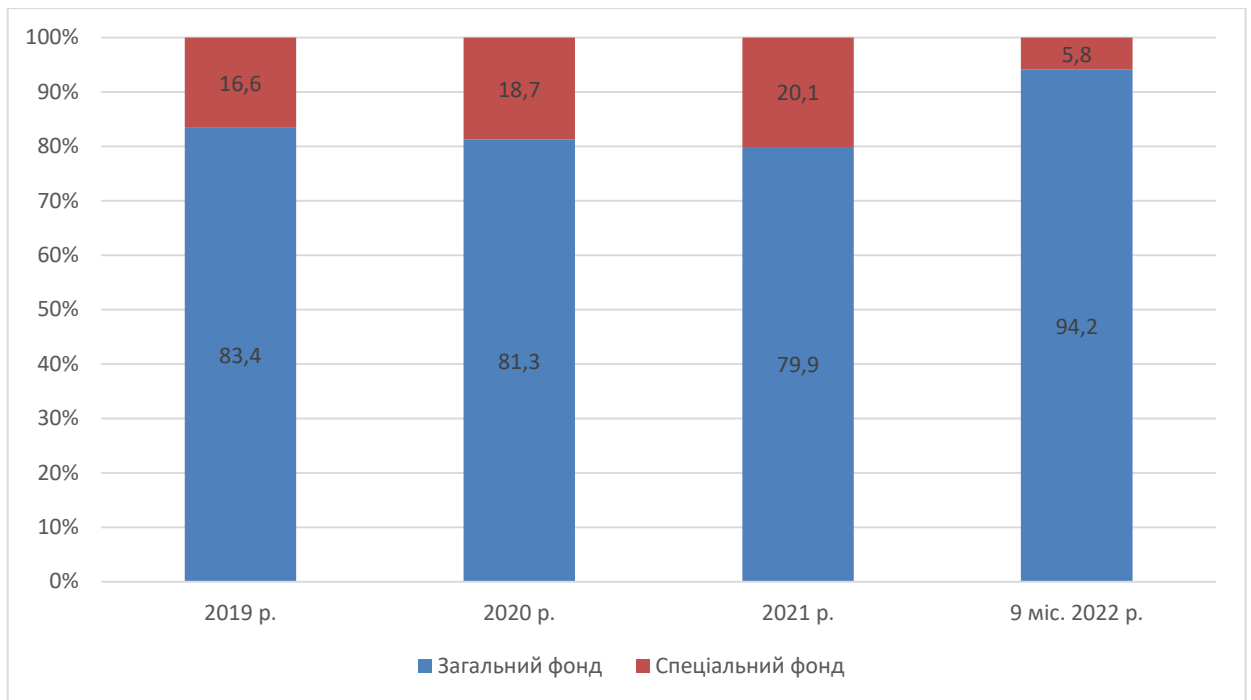


Рис. 2.14. Питома вага видатків місцевих бюджетів Тернопільській області в розрізі загального та спеціального фондів у 2019–9 місяців 2022 рр., %

Примітка. Розраховано за даними ГУ ДКСУ у Тернопільській області

Отже, можемо підсумувати, що в умовах війни, бюджетні установи значно менше здійснюють видатків за рахунок коштів спеціального фонду. Це пояснюється тим, що у спеціальному фонді по місцевих бюджетах Тернопільської області акумулюється значно менше фінансових ресурсів ніж у попередніх роках.

Висновки до розділу 2

Дослідивши практику казначейського обслуговування бюджетних коштів можемо зробити наступні висновки:

1. Діяльність органів казначейської служби в процесі обслуговування бюджетів за доходами передбачає певну послідовність здійснення основних напрямів роботи, зокрема: відкриття та забезпечення належного

функціонування рахунків для зарахування надходжень до бюджетів; зарахування надходжень на ці рахунки; здійснення розмежування надходжень; за потреби повернення з бюджетів надміру чи помилково сплачених платежів платниками; перерахування коштів на видаткові рахунки бюджетів; ведення обліку доходів та формування бюджетної та фінансової звітності та іншої інформації про хід виконання дохідної частини бюджетів, а також надання такої інформації зовнішнім користувачам.

2. Більшість доходів як державного так і місцевих бюджетів акумулюються у загальному фонді відповідних бюджетів, однак пропорції розподілу кожного року змінюються.

3. В основі казначейського обслуговування бюджетів за видатками також лежить широкий комплекс організаційних процедур, зокрема щодо ведення Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів коштів, формування їхньої мережі, доведення до них планових показників бюджетних асигнувань, відображення в системі обліку казначейства затверджених кошторисів та планів використання бюджетних коштів, ведення обліку та консолідації інформації за бюджетними зобов'язаннями. І лише після виконання усіх цих обов'язкових етапів здійснюються видатки розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів.

4. Динаміка структури видатків державного та місцевих бюджетів протягом 2019–9місяців 2022 рр. свідчить, що найбільше середнє значення показника питомої ваги у загальній структурі видатків належить видаткам на оборону, на соціальний захист та соціальне забезпечення, на забезпечення правопорядку.

РОЗДІЛ 3

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ НА СТАДІЯХ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ

3.1 Проблемні аспекти казначейського обслуговування бюджетних коштів в умовах воєнного стану.

Війна внесла серйозні корективи в усі сфери нашої країни. Не обминула вона й бюджетний процес та його учасників. Із певними проблемними аспектами в умовах воєнного стану стикнулись у 2022 р. і органи Державної казначейської служби України.

Механізм виконання повноважень Казначейством та територіальними органами Казначейства в особливому режимі, які пов'язані із здійсненням казначейського обслуговування бюджетних коштів та коштів інших клієнтів в умовах воєнного стану в Україні чи в окремих її місцевостях визначений «Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану» [53], затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 09 червня 2021 № 590 (далі - Порядок № 590). Ця постанова за № 590, була прийнята у 2021 р. на виконання вимог прикінцевих положень Бюджетного кодексу України, які ще набули чинності у 2015 р. В той час ніхто не думав про таку жорстку агресію, яка постала з боку росії у 2022 р. Проте в цій постанові КМУ разом з Міністерством фінансів та ДКСУ старались прописати всі ті моменти, які вважали за проблемні у 2020-2021 рр. Відколи розпочалась повномасштабна війна у 2022р. до цієї постанови більше 10 разів вносились зміни. Саме цією постановою передбачено особливості фінансування бюджетних видатків за рахунок коштів Єдиного казначейського рахунку.

В умовах військової агресії страждає уся економіка нашої держави, що не дає можливості забезпечувати надходженнями податками, зборами та

іншими обов'язковими платежами державний та місцеві бюджети. Вони не надходять у повному обсязі. Військова агресія вплинула дуже негативно на ситуацію, що склалася відносно економіки та сплати податків. Тому платежі за видатками проводяться за рахунок єдиного казначейського рахунку в черговості, яка передбачена постановою Кабміну №590.

Відзначимо, що органи Казначейства із моменту прийняття рішення про тимчасове припинення їх роботи не здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів. Натомість, повноваження органів Казначейства, які не працюють у штатному режимі щодо казначейського обслуговування бюджетних коштів, за рішенням керівництва Казначейства можуть бути передані до інших органів Казначейства.

У частині виконання бюджетів за надходженнями в особливому режимі здійснюється Казначейством бюджетне відшкодування ПДВ з урахуванням ресурсної забезпеченості ЄКР, зокрема лише після проведення видатків, визначених Порядком № 590.

Доходи загального фонду місцевих бюджетів в тих населених пунктах, що перебувають на територіях де введено воєнний стан, у розмірах 80 % спрямовуються Казначейства в особливому режимі, в першу чергу на погашення позик, які надані на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів та на обслуговування місцевого боргу.

У випадках припинення діяльності окремих органів місцевого самоврядування залишки коштів відповідних місцевих бюджетів тимчасово, до моменту скасування воєнного стану, зберігаються на рахунках цих місцевих бюджетів, які відкриті у Казначействі, або до прийняття рішення щодо подальшого їх спрямування та використання.

У зв'язку із проблемами щодо виконання бюджетів за доходами, виникає дефіцит фінансових ресурсів на ЄКР, що не дає можливості профінансувати своєчасно передбачені видатки.

Окремі проблемні аспекти залишаються по проведенню казначейського обслуговування на територіях окупованих де точаться бойові дії. Казначей не

володіють ситуацією що відбувається на окупованих територіях. Відзначимо, що частина органів ДКСУ, а також розпорядників та одержувачів бюджетних коштів мали можливість виїхати на будь-яку безпечну територію, але є й такі, які такої можливості не мали. У такій ситуації органи ДКСУ співпрацюють з головами обласних державних адміністрацій і лише за їх письмовим погодженням проводять платежі, які підтверджують керівники обласних державних адміністрацій.

Починаючи десь із середини травня в органах ДКСУ періодично виникають несвоєчасні проплати платіжних доручень, в тому числі поданих органами місцевого самоврядування. Це пов'язано із тим, що в системі казначейства відсутній фінансовий ресурс на єдиному казначейському рахунку, який передбачений поданими платіжними дорученнями.

Бюджетні платежі що проводяться органами казначейства в умовах воєнного стану поділено на 3 групи. Якщо 2 перші першочергово проплачуються, то на третю групу не завжди вистачає коштів. Саме через це, в системі казначейства перебуває певна частина платіжних доручень, які подані розпорядниками чи одержувачами бюджетних коштів і по кілька місяців не проплачуються. Проте, уряд спробував вирішити цю проблему внісши до Постанови №590 зміни, якими передбачено що: «органи Казначейства здійснюють платежі по загальному та спеціальному фондах державного та місцевих бюджетів за придбані товари, за фактично придбані товари, за фактично надані послуг, за фактично проведені роботи, розрахунки з виконавцями, які поставили товари, надали послуги чи виконали роботи, при умові, що такі виконавці робіт, надавачі послуг і той хто поставив товар відкриють в органах Казначейства небюджетний рахунок і коли ця сума коштів буде перерахована на ці небюджетні рахунки вони їх зможуть використати лише для сплати податків і зборів, обов'язкових платежів, єдиного соціального внеску» [46; 53].

В умовах воєнного стану в першу чергу забезпечуються видатки із державного та місцевих бюджетів, які відносяться до 1 та 2 груп. Щодо

видатків із державного бюджету, то можливість їх фінансової забезпеченості підкріплюється надходженнями до бюджету міжнародної фінансової допомоги від партнерів України та міжнародних фінансових інституцій. Натомість місцеві бюджети маючи на своїх рахунках надходження не можуть провести значну частину видатків, оскільки окремі видатки відносяться до 3 групи і до них досить довго йде черга.

Для прикладу, одним із проблемних аспектів здійснення видатків із місцевих бюджетів в окремих громадах є те, що із загального фонду не можуть провести оплату планових платежів за договором фінансового лізингу, зокрема на придбання автобусів. На жаль, ці видатки дійсно відносяться до третьої черги. Тому, як наслідок, у громад лізингові компанії можуть забрати автобуси.

Також окремі громади готові підтримати країну у складній ситуації. Вони виявляють бажання розмістити вільні залишки коштів їхніх бюджетів на придбання військових облігацій. Проте не можуть провести таких видатків.

В умовах воєнного стану ускладнено комунікації з установами, які переміщені або залишилися на території проведення бойових дій, у зв'язку з чим відсутня можливість розірвання, зміни умов договорів бюджетними установами в односторонньому порядку, немає зв'язку з контрагентами, контрагенти не погоджуються на зменшення зобов'язань тощо, що унеможлиблює здійснення коригувань бюджетних зобов'язань та реєстрацію довідок про зміни до кошторису.

Також варто відзначити, що в роботі Казначейства України застосовуються досить сучасні інформаційні технології, які забезпечують можливість спрощувати та прискорювати платежі в системі казначейства. Так, органи казначейства використовують систему дистанційного обслуговування (СДО) клієнтів через використання спеціально підготовленого програмного продукту ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство». Цей програмний продукт себе виправдав в умовах поширення світової пандемії COVID-19, а також демонструє і переваги в умовах воєнного стану, коли досить не просто

забезпечити фізичний контакт працівників казначейства та їхніх клієнтів, особливо у зоні проведення військових дій. Однак і тут виникають певні проблемні аспекти. Так, для прикладу, втрачено зв'язок із однією особою яка має право візування документів чи втрачено цифровий носій. Також і виникають певні проблемні аспекти із доступністю до інтернету.

У зв'язку із введення воєнного стану в Україні призупинено роботу офіційного сайту ДКСУ. Також ДКСУ тимчасово призупинило надання відповідей на звернення підприємств, установ чи організацій, на звернення громадян, на запити на публічну інформацію, та інші запити. Вважаємо недоречним повністю зупинити можливість отримання будь-якої інформації із системи казначейства.

3.2 Оптимізація діяльності органів казначейства на стадіях бюджетного процесу.

Органи казначейства пройшли досить тривалий історичний період свого розвитку та становлення. На ДКСУ покладається досить широкий спектр повноважень у бюджетному процесі. На сьогоднішній день сформована досить дієва та ефективна система казначейського обслуговування бюджетних коштів. У системі органів ДКСУ функціонує сучасна інформаційна система, яка здатна забезпечити усі технологічні потреби існуючої системи казначейського обслуговування бюджетів усіх рівнів як за доходами так і за видатками.

Однак на практиці, все ще існують певні проблемні аспекти в діяльності органів ДКСУ. Наявні проблем казначейського обслуговування бюджетних коштів, які виникають на різних стадіях бюджетного процесу можемо згрупувати у наступні групи, а саме:

1. проблеми, які пов'язані з організаційним забезпеченням діяльності

органів ДКСУ та інших органів які залучені до бюджетного процесу;

2. проблеми, які пов'язані із ресурсним забезпеченням діяльності органів ДКСУ;

3. проблеми, які пов'язані використання програмного забезпечення органів ДКСУ;

4. проблеми, які пов'язані із проведенням касових операцій в системі казначейства.

5. проблеми, які пов'язані із взаємодією із іншими учасниками бюджетного процесу;

6. інші проблеми.

У своїй діяльності казначейство керується статтею 43 Бюджетного кодексу України та положенням, що визначає його статус, завдання, функції, права, обов'язки та багато іншого, яке затверджене Кабінетом Міністрів України. Вважаємо, що із врахуванням ролі органів ДКСУ у бюджетному процесі та тих повноважень, які покладаються на цей орган Казначейство України заслуговує на розробку і затвердження Закон України «Про Державну казначейську службу України».

Державна казначейська служба України на сьогоднішній день має організаційну структуру, яка не відповідає адміністративно-територіальному устрою. Тому, доцільно реформувати організаційну структуру органів ДКСУ.

Характерною ознакою кадрової ситуації в органах ДКСУ є те, що впродовж останніх років спостерігається плінність кадрів на рівні 10-11%. Як правило, з казначейства йдуть найбільш кваліфіковані працівники, які здобули хороший досвід, та через низькі розміри оплати праці вимушені шукати більш високооплачувану роботу. Для зменшення показника плінності кадрів у органах ДКСУ необхідно забезпечити гідні умови оплати праці.

Інформаційні технології постійно розвиваються. З кожним роком в органах ДКСУ постійно зростає кількість оброблюваних документів. Попри те, що органи ДКСУ забезпечені сучасним серверним обладнанням та засобами комунікації, частина комп'ютерного обладнання на низових ланках

організаційної структури органів казначейства потребує оновлення. Тому варто постійно покращувати технічні характеристики обладнання в системі казначейства.

ДКСУ впродовж останніх років досить активно просуває діджиталізацію функціональних процесів Казначейства. Так, згідно публічного звіту голови казначейства про підсумки діяльності ДКСУ: «Державною казначейською службою України в 2019–2020 роках здійснено повномасштабну централізацію облікових систем, що призвело до збільшення навантаження на наявне серверне обладнання центру обробки даних. Таким чином, у 2021 році, значну увагу приділено модернізації каналів зв'язку, серверного обладнання центру обробки даних, оскільки рівень потужності серверної групи та системи збереження даних під час пікових навантажень вже не задовольняв повною мірою потреби інформаційних систем Державної казначейської служби України» [55]. Проте, повністю вирішити усі проблеми із інформаційно-технічним забезпеченням неможливо, хоча б в силу постійного розвитку сучасних інформаційних технологій у світі. Однак, в умовах воєнного стану, досить важливо забезпечити роботу такого органу як ДКСУ. Адже від можливості здійснювати ті чи інші видатки, зокрема й на потреби оборони залежить і певною мірою можливість забезпечувати оборону країни та підтримати економіку та суспільство. Тому, вважаємо за доцільне продовжувати модернізацію інформаційно-технічного забезпечення системи казначейства навіть за значної обмеженості фінансових ресурсів у розпорядженні держави.

В контексті оптимізація системи виконання бюджетів за доходами одним із першочергових завдань держави має стати стабілізація нормативно-правової бази. Так, до Бюджетного та Податкового кодексів постійно вносяться зміни. Майже щорічно, під час прийняття щорічних Законів України про Державний бюджет України, змінюється склад і структура дохідної бази державного та місцевих бюджетів. Це й обумовлює необхідність постійного внесення змін до вище зазначених кодексів.

В процесі виконання бюджетів за доходами варто перейти замість касового методу виконання бюджету на метод нарахувань. Це забезпечить реальне відображення показників виконання бюджету за доходами у періодичній звітності та відповідно зменшаться випадки повернення коштів з бюджету як надміру сплачених. Цього можна досягнути шляхом запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

До процесу виконання бюджетів за доходами залучене широке коло учасників бюджетного процесу. Забезпечення ефективності процесу виконання бюджетів за доходами залежить і від того, наскільки буде організована взаємодія всіх його учасників. Проте, не з усіма учасниками бюджетного процесу органи ДКСУ мають чітко регламентовані законодавством взаємовідносини. З окремими органами казначейство прийняло спільні нормативно-правові акти, які достатньо регулюють взаємовідносини між ними. Так, такі відносини достатньо регламентовані лише із Державною податковою службою України. Тому, вважаємо за доцільне, при визначенні напрямів оптимізації системи виконання бюджетів за доходами врегулювати дієву співпрацю між органами ДКСУ та іншими учасниками бюджетного процесу.

Органи казначейства найбільш залучені до стадії бюджетного процесу, яка пов'язана із виконанням бюджетів. Однак цій стадії передують процеси планування розгляду і затвердження бюджетів, до яких органи казначейства майже не залучаються. Досить часто у бюджетному процесі спостерігається недотриманням визначених бюджетним кодексом термінів щодо проведення певних процедур та процесів, зокрема пов'язаних із планування, розглядом та затвердження бюджетів. На практиці мають місце випадки коли затверджуються показники доходів, які не відповідають реальності. Як наслідок, в подальшому впродовж бюджетного періоду постійно вносяться зміни до затверджених бюджетів. Особливо це стосується органів місцевого самоврядування, які не завжди своєчасно подають інформацію про такі зміни

до органів ДКСУ. Органи казначейства не мають жодних важелів впливу на органи місцевого самоврядування щодо порушення таких норм бюджетного законодавства.

В процесі обслуговування бюджетів за доходами залишається актуальною проблема структурної організації ДКСУ. На низовій ланці органів ДКСУ (крім УДКСУ, які розташовані у містах обласного значення) не функціонують самостійні структурні підрозділи. Повноваження щодо обслуговування бюджетів за доходами виконує як правило одна людина, як входить штатної чисельності будь якого іншого підрозділу. Це певною мірою виправдано, оскільки більшість операцій, пов'язаних із обслуговуванням бюджетів за доходами проводяться на рівні головних управлінь та центрального апарату. Проте, у випадках тимчасової відсутності такого працівника виникають проблеми його взаємозаміни. Тому вважаємо, що повинно бути хоча б дві штатні посади, діяльність яких пов'язані із обслуговуванням бюджетів за доходами.

В процесі виконання бюджетів за доходами мають місце випадки, коли офіційні дані різних органів виконавчої влади про показники виконання бюджетів за доходами дещо різняться. Вважаємо, що такі випадки є неприпустимими в сучасних умовах. Оскільки ДКСУ відповідає за облік та формування звітності про виконання бюджетів за доходами та доводить таку інформацію до інших учасників бюджетного процесу, то запровадження інформаційної бази даних у системі казначейства із можливістю віддаленого доступу до неї іншими учасниками бюджетного процесу вдосконалить та спростить взаємодію між ними.

Органи ДКСУ із багатьма учасниками бюджетного процесу під час обслуговування бюджетів за доходами використовують інструменти електронного документообігу. Однак, ще у багатьох моментах взаємодії між органами казначейства та іншими учасниками бюджетного процесу використовується паперовий документообіг. Вважаємо за доцільне повністю перейти на електронний документообіг між органами ДКСУ та іншими

учасниками бюджетного процесу.

Одним із пріоритетних напрямків розвитку казначейської системи та бюджетної системи в цілому є удосконалення процесів ефективного використання бюджетних коштів. Особливо актуальним в умовах війни є ефективне управління єдиним казначейським рахунком.

Для дієвого контролю за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, взятті зобов'язань та проведенні платежів доцільно запровадити посади державних бухгалтерів. Ця ідея уже впродовж багатьох років обговорюється казначеями, однак не реалізовується на практиці.

Щоб запровадити інститут державних бухгалтерів необхідно:

- розробити та затвердити нормативно-правове забезпечення та напрацювати методологічну бази;
- забезпечити взаємодію між державними бухгалтерами, ДКСУ та Мінфіном;

Можна запропонувати також заходи щодо підвищення рівня інформаційної безпеки в системі казначейства, зокрема:

- забезпечити можливість функціонування резервного пункту управління в іншому місці з можливістю дистанційного доступ апарату Казначейства України;
- забезпечити органи казначейства додатковим обладнанням (серверним) для збереження резервних даних;
- замінити морально та фізично застаріле комп'ютерне обладнання;
- розширити можливості застосування хмарних технологій;

Отже, подальший розвиток процесів казначейського обслуговування бюджетів доцільно пов'язувати із удосконаленням наявних та утворенням нових механізмів у таких напрямках:

- 1) зосередження та централізація фінансових ресурсів держави в системі органів Казначейства;
- 2) посилення контрольних повноважень з боку органів державної влади

за своєчасним і повним надходженням фінансових ресурсів до бюджетів;

3) врегулювання законодавчих актів, що регламентують виконання державного бюджетів до відповідних вимог часу.

Висновки до розділу 3

За результатами проведеного дослідження щодо визначення пріоритетних напрямків вдосконалення діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу можемо зробити наступні висновки:

1. Процеси казначейського обслуговування державного й місцевих бюджетів за доходами й видатками характеризуються певними недоліками, які обумовлені різними чинниками, зокрема й обумовленими війною у країні.

2. Основною проблемою бюджетного процесу в умовах воєнного стану є недостатність доходів для покриття видатків.

3. До казначейства ставиться вимога постійного розвитку та вдосконалення в силу розвитку сучасних інформаційних технологій.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі проведено усестороннє дослідження теорії і практики щодо організації діяльності Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу. Дослідження особливостей діяльності органів Державної казначейської служби України дало можливість виявити як позитивні сторони так і негативні явища, що дозволило обґрунтувати наступні висновки і пропозиції:

1. Виконання бюджетів неможливе без належної правової та інформаційної бази. Основу бюджетного законодавства складають Бюджетний кодекс України, Конституція України, щорічні Закони про Державний бюджет України на відповідний рік, рішення місцевих рад про місцеві бюджети, нормативні акти Кабінету міністрів України, Міністерства фінансів України та ін. Цими законодавчими актами регламентовано повноваження учасників бюджетного процесу на стадіях бюджетного процесу.

2. Інформаційна база про виконання бюджетів формується на основі обміну даними про бюджетні показники між учасниками бюджетного процесу. Від правового регулювання, правдивої і своєчасно наданої інформації залежить стан бюджету, його формування та виконання. Казначейству України відводиться важлива роль у цьому процесі.

3. Особливої уваги потребує планування державного та місцевих бюджетів України, адже саме від правильно сформованих планових показників бюджету залежить його виконання та досягнення поставлених цілей. Аналіз практики свідчить про наявність недоліків у плануванні доходів та видатків бюджетів, які проявляються у невиконанні планових показників як дохідної, так і видаткової частин бюджету, що зумовлює необхідність постійного внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет на відповідний рік» та до рішень про місцеві бюджети. Невиконання планових показників породжує необхідність ефективного управління наявними

фінансовими ресурсами в системі казначейства з метою недопущення критичних ситуацій.

4. Оцінюючи виконання доходів державного та місцевих бюджетів України, з'ясовано, що впродовж 2019–2022 рр. в основному спостерігався щорічний приріст доходів. Однак у 2022 р. ситуація критично змінилась через запровадження воєнного стану в країні. Значна частина дохідної частини державного бюджету зараз формується за рахунок міжнародної допомоги від партнерів нашої країни та міжнародних інституцій. Більшість джерел доходів спрямовувалася до загального фонду як у державному так й у місцевих бюджетах.

5. Результати аналізу фактичного виконання бюджетів за видатками свідчать про необхідність запровадження комплексних заходів для вирішення проблем, пов'язаних з недостатньо ефективним управлінням наявними коштами державного бюджету України та недосконалістю існуючої системи планування і прогнозування. В умовах війни в країні значна частина бюджетних коштів переспрямовується на потреби оборони.

6. З'ясовано, що на казначейське обслуговування видаткової частини державного та місцевих бюджетів, принциповою ознакою якого є процес здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів шляхом оплати рахунків органами Державної казначейської служби України, переведено 66,7 тис. розпорядників та одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів. В Головному управлінні ДКСУ у Тернопільській області та його територіальних управліннях станом на 01.11.2022 р. обслуговуються 1256 клієнтів.

7. Проаналізувавши механізм казначейського обслуговування бюджетів за видатками, з'ясовано, що органи казначейства здійснюють не платежів за видатками й формування звітності про виконання бюджетів, але й виконують також одну з найважливіших казначейських функцій – контроль за цільовим та ефективним спрямуванням та витрачанням бюджетних коштів. Організація контрольної діяльності є невід'ємною складовою роботи органів

ДКСУ. Органи казначейства здійснюють контроль за виконанням бюджету на усіх етапах використання бюджетних коштів, зокрема на етапі прийняття зобов'язань, попередньої перевірки й оплати рахунків розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів.

8. Структури видатків державного бюджету протягом 2019–2022 рр. свідчить, що показник середнього значення питомої ваги у загальній структурі видатків припадає на видатки на оборону, соціальний захист та соціальне забезпечення, загальнодержавним видаткам, видаткам на громадський порядок, безпеку та судову владу, освіту.

9. При здійсненні контрольних повноважень перед спеціалістами органів казначейства виникає низка невирішених проблем. Найбільш суттєвими з них є відсутність нормативної бази щодо єдиних підходів до процедури контролю, чіткого визначення переліку підтвердних документів при взятті бюджетних зобов'язань, міри відповідальності розпорядників коштів та спеціалістів органів казначейства в процесі проведення видатків. Крім того, спеціалісти органів казначейства не можуть впливати на укладання розпорядниками коштів договорів та взяття ними фінансових зобов'язань, а здійснюють контроль після проведення таких операцій. Наслідком цього є велика кількість відмов в оплаті рахунків, що попереджують значні суми нецільового використання бюджетних коштів. Рекомендовано запровадити механізм казначейського посвідчення договорів та посилити відповідальність керівників за прийняття управлінських рішень.

10. Із врахуванням багаторівневості казначейської системи і різноманітність виконуваних функцій органами ДКСУ, виявлено ряд чинників, які впливають на її ефективність. Аргументовано, що на казначейську систему обслуговування бюджетів кожен чинник впливає по-різному. Сильніше впливають такі чинники як стан економіки в цілому та стан платіжної системи. Деяко слабший вплив мають стан фінансової дисципліни та структура органів казначейської служби. Причиною цього є те, що перші можуть зазнавати впливу форс-мажорних ситуацій.

11. Органи ДКСУ в умовах воєнного стану намагаються у такій складній ситуації докласти максимум зусиль, щоб з мінімальними ризиковими проблемами держави справитися.

12. З метою вдосконалення організації діяльності органів Державної казначейської служби України на стадіях бюджетного процесу вважаємо за доцільно здійснити ряд заходів, зокрема:

- перш за все розробити та прийняти Закон України «Про Державну казначейську службу України»;

- реформувати організаційну структуру органів казначейства з прив'язкою до адміністративно-територіального устрою;

- важливим пріоритетним напрямком розвитку казначейської системи є постіне вдосконалення інформаційно-технічного забезпечення органів казначейства;

- за доходами варто перейти замість касового методу виконання бюджету на метод нарахувань. Це забезпечить реальне відображення показників виконання бюджету за доходами у періодичній звітності та відповідно зменшаться випадки повернення коштів з бюджету як надміру сплачених. Цього можна досягнути шляхом запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- в силу розвитку сучасних інформаційних технологій варто повністю перейти на електронний документообіг між усіма учасниками бюджетного процесу, зокрема в процесі казначейського обслуговування бюджетних коштів;

- створити в системі казначейства базу даних із віддаленим доступом до неї учасникам бюджетного процесу, яким ця інформація потрібна;

- розширити можливості застосування хмарних технологій з метою додаткових гарантій резервного збереження даних на випадок фізичного знищення системного забезпечення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Булгакова С. О. Базанова Н. В., Єрмошенко Л. В. та ін. Казначейська система виконання бюджету: підручник. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2018. 417 с.
2. Бюджетна система : підручник. за ред. С.І. Юрія, В.Г. Дем'янишина, О.П. Кириленко. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 624 с.
3. Бюджетна система: підручник. за наук. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. К.: Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка, 2012. 871 с.
4. Бюджетний кодекс України: Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
5. Бюджетний менеджмент: підручник. [В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.] за заг. ред. В. Федосова. К: КНЕУ, 2004. 832 с.
6. Бюджетний менеджмент: підручник. за ред. В.Г. Дем'янишина, Г.Б. Погрішук. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. 521 с.
7. Василик О.Д., Павлюк К.В. Бюджетна система України: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 544 с.
8. Ватаманюк - Зелінська У. З. Устюжанінова Н. В. Удосконалення системи казначейського обслуговування у сфері управління коштами Державного бюджету України. *Інноваційна економіка*. 2018. № 7–8. С. 10–16.
9. Веб-портал Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/>.
10. Галушка Є.О., Охрімовський О.В., Хижняк Й.С., Ротар Д.П. Казначейська справа: [підручник] .Чернівці: Книги XXI, 2008. 464 с.
11. Голинський Д. Ю., Шиманська І. О. Проблеми та шляхи вдосконалення казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Випуск 12. Ч. 2. С. 169–172.

12. Голинський Ю.О. Напрями вдосконалення організації виконання бюджетів казначейством України. *Економічний вісник : зб. наук. пр.* Вип. 7. Умань : Видавн.–полігр. центр «Візаві», 2013. –С. 26–33.

13. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія. Тернопіль: Економічна думка. 2008. 496 с.

14. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні : навчальний посібник / Колектив авторів; за ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2018. 214 с.

15. Закон України «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 02.07.2015 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

16. Звіт Рахункової палати України за 2021 рік. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/>.

17. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2019-2021 роки. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/>.

18. Інформація щодо кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів станом на 01.11.2021 р. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachejstvo-informuye/yediniy-reyestr-rozporядnikiv-ta-oderzhuvachiv-byudzhetnih-koshtiv>.

19. Інформація щодо кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів станом на 01.11.2022 р. URL: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.treasury.gov.ua%2Fstorage%2Fapp%2Fsites%2F1%2Fuploaded-files%2F%2520%25D0%25B7%2520%25D0%2584%25D0%25A0.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK>

20. Казначейська система : навч. посіб. / [П.Ю. Буряк, У.З. Ватаманюк–Зелінська, С.Я. Бугіль, М.В. Кирилів, Н.В. Шевчук, Ю.О. Голинський]. Львів: РВВ НЛТУ України, 2014. 236 с.

21. Казначейська система: підручник / за наук. ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого, д. е. н., проф. О. П. Кириленко, Т. Я. Слюз. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 364 с.
22. Каленський М.М. Удосконалення фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів. *Фінанси України*. 2001. № 5. С. 65-68.
23. Кириленко О.П. Досягнення стратегічних орієнтирів вдосконалення міжбюджетних відносин в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 8. С. 19-28.
24. Кириленко О.П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика): навчальний посібник.. Тернопіль: Астон, 2002. 212 с.
25. Клець Л.Є. Бюджетний менеджмент: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 640 с.
26. Ковалевич Д. А. Модернізація обліку та звітності в системі казначейства. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія : економічні науки. 2019. Вип. 1 (73). С. 140–150.
27. Ковалевич Д. А. Розвиток казначейського обслуговування бюджетів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економіка*. 2018. Вип. 29. Ч. 2. С. 99–102.
28. Колодізев О. М., Єремейчук Р. А., Ус Ю. В. Казначейські операції: навч. посіб. Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 251 с.
29. Колодчак І. Як домогтися ефективного контролю за дотриманням бюджетного законодавства. *Казна України*. 2012. №4(19). С.22–25.
30. Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р. (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
31. Костенко О. Актуальні питання розвитку інформаційних технологій в Держказначействі. *Казна України*. 2010. №1. С. 24–27.
32. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : [монографія]. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с.

33. Лободіна З.М. Бюджетна система України: проблеми функціонування та перспективи вдосконалення. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. Тернопіль: ТНЕУ. 2015. Вип. 3. С. 29-42.

34. Нагайчук В.В Роль та значення бюджетного контролю у бюджетному менеджменті. *Сталий розвиток економіки*. 2014. №1(23). С. 241-246.

35. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/>

36. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

37. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби: Затв. наказом Міністерства фінансів України 22.06.2012 р. №758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12#Text>.

38. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.12.2012 р. № 1407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13/ed20171031>.

39. Порядок казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0291-13>

40. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12/paran18>.

41. Порядок формування Єдиного реєстру мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів : Затв. наказом Міністерства фінансів України №1691 від 22.12.2011 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>.

42. Посібник з питань організації внутрішнього контролю

розпорядниками коштів державного бюджету: посіб. Київ: Міністерство фінансів України, 2019. 34с.

43. Пріоритетні напрями роботи Державної казначейської служби України на 2018 рік. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/387272/file/PRIORITET2018.PDF?isSpecial=true>.

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

45. Про бюджетну класифікацію. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. №11. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/page>.

46. Про внесення змін до Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2022 р. № 978. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2022-%D0%BF#Text>.

47. Про Державний бюджет України на 2019 рік: Закон України від 31.10.2019 № 2629-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19>.

48. Про Державний бюджет України на 2020 рік: Закон України від 14.11.2019 № 294-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.

49. Про Державний бюджет України на 2021 рік: Закон України від 15.12.2020 № 1082-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1082-20>.

50. Про Державний бюджет України на 2022 рік: Закон України від 02.12.2021 № 1928-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>.

51. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>.

52. Про затвердження Положення про Державну податкову службу України: постанова Кабміну від 6.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

53. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 червня 2021 р. № 590. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text>.

54. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України № 1085 від 09.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010#Text>.

55. Публічний звіт голови Казначейства Тетяни Слюз про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2020 рік. URL: <https://www.treasury.gov.ua/storage/app/uploads/public/602/e68/fb0/602e68fb0b6db069994723.pdf>.

56. Публічний звіт голови Казначейства Тетяни Слюз про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2021 рік. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2021/zvit2021-derjkazna.pdf>.

57. Радіонов Ю.Д. Прогнозування і планування як інструмент ефективного управління та використання бюджетних коштів. *Економіка України*. 2014. № 4. С. 40-54.

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

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

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

61. Скорик О. О. Інформаційні технології системи казначейського обслуговування: сучасний стан та перспективи їх удосконалення. *Державне управління: удосконалення і розвиток*. 2018. № 12. URL:

http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/28.pdf.

62. Стеценко Н. А., Галецька К. В. Казначейська система України: сучасний стан та перспективи розвитку. *Регіональна економіка та управління*. 2018. № 3. С. 23–26.

63. Стоян В. І., Даневич О. С., Мац М. Й. Казначейська система: підручник. 3-тє вид. змін. й доп. К. : “Центр учбової літератури”, 2014. 868 с.

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

65. Управління державними доходами і видатками: навч. посіб. / [Б.С. Малиняк, В.С. Толуб’як, В.П. Горин, В.В. Письменний]; за ред. Б.С. Малиняка. Тернопіль: Астон, 2015. 154 с.

66. Фінанси: Курс для фінансистів: навчальний посібник / [Близнюк О.П., Лачкова Л.І., Ставерська Т.О. та ін.]; за ред. В.І. Оспіщева. К.: Знання, 2008. 567 с.