

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія**

САВУЛА Ігор Васильович

**ПРОБЛЕМИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО
БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-наукова програма «Публічні фінанси»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ФПФм-11
Савула Ігор Васильович

підпис

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

підпис

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

«__» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ д. е. н., проф. А. І. Крисоватий

підпис

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ВИДАТКІВ....	7
1.1. Економічна сутність та класифікація видатків державного бюджету України.....	7
1.2. Механізм казначейського обслуговування бюджетних коштів за видатками.....	13
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ.....	22
2.1. Аналіз здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників коштів.....	22
2.2. Використання цифрових технологій в процесі обслуговування бюджетних коштів за видатками.....	30
2.3. Застосування заходів впливу за порушення розпорядниками коштів бюджетного законодавства.....	36
Висновки до розділу 2.....	41
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ.....	43
3.1. Зарубіжний досвід організації казначейського обслуговування бюджетів за видатками.....	43
3.2. Напрями підвищення ефективності казначейського обслуговування державного бюджету за видатками.....	47
Висновки до розділу 3.....	51
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55

ВСТУП

Актуальність теми. Раціональне витрачання бюджетних коштів в умовах воєнного періоду та обмеженості фінансових ресурсів держави є вкрай важливим для забезпечення функціонування економіки України та добробуту суспільства. Здійснення бюджетних видатків передбачає постійний рух фінансових ресурсів, для чого застосовується комплекс процедур та різних операцій, які мають відбуватися своєчасно, прозоро та високим рівнем відповідальності учасників бюджетного процесу. Для виконання бюджетів за видатками застосовується касове виконання бюджету, реалізацію якого забезпечує Державна казначейська служба України та її територіальні органи.

Казначейське обслуговування бюджетних коштів за видатками передбачає виконання бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів через реєстрацію та облік їх кошторисів, бюджетних зобов'язань, проведення платежів та формування звітності про виконання бюджетів. На органи Державної казначейської служби України покладено широкий перелік контрольних повноважень в частині перевірки дій учасників бюджетного процесу під час виконання ними бюджетів за видатками.

На сьогодні під час складної фінансової ситуації в країні актуальним є оперативне та вчасне обслуговування державного бюджету за видатками, адже від цих видатків залежить обороноздатність країни, забезпеченість зброєю та обмундируванням воїнів на фронті та безпека громадян. З цією метою казначейське обслуговування державного бюджету повинно здійснюватися без затримок та збоїв у роботі. Сучасний розвиток казначейської системи передбачає досить багато можливостей та функцій для проведення платежів з бюджетних рахунків. Водночас постійні зміни ситуації з фінансуванням видатків, нестабільність у забезпеченні електропостачанням установ та організацій, міграція досвідчених фахівців за кордон заради безпеки, - все це ускладнює

обслуговування державного бюджету за видатками та актуалізує необхідність проведення дослідження з метою виявлення проблемних питань, що виникають при казначейському обслуговуванні та розроблення пропозиції щодо удосконалення цього процесу.

Дослідження у сфері казначейського обслуговування бюджетів здійснювали: О. Кириленко, А. Крисоватий, Л. Лисяк, І. Микитюк, О. Піхоцька, В. Русін, Т. Слюз, С. Юрій та інші вчені. Проте залишається багато невирішених питань в цьому напрямі.

Мета роботи полягає в аналізі казначейського обслуговування державного бюджету за видатками з урахуванням викликів воєнного стану та розроблення пропозицій щодо усунення проблемних питань в цьому процесі.

Для реалізації поставленої мети слід вирішити такі **завдання**:

- з'ясувати економічну сутність та проаналізувати класифікацію видатків державного бюджету України;
- вивчити механізм казначейського обслуговування бюджетних коштів за видатками;
- проаналізувати здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників коштів;
- дослідити використання цифрових технологій в процесі обслуговування бюджетних коштів за видатками;
- поглибити аналіз застосування заходів впливу за порушення розпорядниками коштів бюджетного законодавства;
- розглянути зарубіжний досвід організації казначейського обслуговування бюджетів за видатками;
- запропонувати напрями підвищення ефективності казначейського обслуговування державного бюджету за видатками.

Об'єкт дослідження – видатки державного бюджету.

Предмет дослідження – процес казначейського обслуговування державного бюджету за видатками.

У процесі роботи використано статистичні та логічні **методи дослідження**. За допомогою аналізу різних підходів до визначення сутності видатків бюджету узагальнено ці підходи та наведено власне бачення цього поняття. Метод групувань використано під час аналізу даних бюджетних зобов'язань та застосування заходів впливу до учасників бюджетного процесу. Метод аналогії дозволив співставити зарубіжний та вітчизняний досвід казначейського обслуговування бюджетів. За допомогою графічного методу результати дослідження відображено у вигляді схем та рисунків. Застосування методу узагальнення дозволило підсумувати результати дослідження та зробити висновки щодо напрямів удосконалення казначейського обслуговування.

Інформаційною базою дослідження стали: закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України; накази та порядки Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України, дані вебпорталу Prozorro щодо здійснення публічних закупівель; теоретичні праці вітчизняних та зарубіжних вчених, статистичні дані та інформація в мережі Інтернет.

Практичне значення роботи полягає у розробці пропозицій щодо удосконалення казначейського обслуговування державного бюджету за видатками, які можуть використовувати у роботі органів Державної казначейської служби України та інших учасників бюджетного процесу.

Наукова новизна полягає у розробці напрямів удосконалення казначейського обслуговування державного бюджету за видатками, які полягають у: покращенні якості електронної форми обслуговування клієнтів, посиленні захисту інформації про використання бюджетних коштів, зменшення недоліків та покращення функціональності програмно-технічних комплексів казначейської системи, проведення навчань та семінарів для учасників бюджетного процесу та

посилення взаємодії та співпраці між ними. Запропоноване сприятиме прискоренню економічного відновлення держави після фінансово-економічних, політичних та воєнних криз.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення та результати дослідження обговорювалися на наукових семінарах кафедри фінансів ім. С. І. Юрія ЗУНУ та опубліковані у збірниках наукових праць кафедри: стаття «Використання цифрових технологій в процесі казначейського обслуговування бюджетів за видатками» і 2 тез доповідей «Дотримання граничних сум витрат при реєстрації бюджетних зобов'язань» і «Економічна сутність та класифікація видатків державного бюджету України».

Структура роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 61 сторінка, з яких 52 сторінок – основна частина. Список використаних джерел містить 47 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ВИДАТКІВ

1.1. Економічна сутність та класифікація видатків державного бюджету України

В процесі виконання бюджету відбувається мобілізація фінансових ресурсів держави, які надходять до бюджету у вигляді податків, зборів та інших платежів, які в подальшому використовуються для забезпечення виконання функцій держави шляхом здійснення видатків. Видатки є інструментом підвищення обороноздатності держави, досягнення соціальної справедливості, відновлення інфраструктури країни після обстрілів у воєнний час.

Аналіз наукових підходів до визначення економічної сутності видатків бюджету та вивчення їх призначення здійснювали багато вчених. Зокрема Л. Лисяк та С. Качула наголошували, що видатки державного або місцевих бюджетів мають бути засобом задоволення потреб суспільства [1, с. 44]. При цьому першочерговою важливістю є встановлення оптимального рівня податкового навантаження, в умовах якого держава отримує достатньо доходів для забезпечення необхідних суспільству видатків. Автори узагальнюють різні наукові підходи та обґрунтовують, що видатки, зокрема, соціального спрямування, – це «безперервне у часі цільове використання грошових ресурсів, акумульованих у державному та місцевих бюджетах на виконання соціальної функції держави та органів місцевого самоврядування» [1, с. 44].

Вивчаючи сутність бюджетних видатків та особливості їх ефективного формування, Ю. Радіонов наголошував, що видатки належать державі, державному або місцевому бюджету, тому їх можна вважати фінансовими відносинами та, водночас, окремими ознаками їх особливостей [2, с. 11]. Слід

погодитися з думкою автора, що видатки бюджету представлені складною системою розподілу та перерозподілу грошових ресурсів для забезпечення соціально-економічного розвитку країни. Також видатки бюджету передбачають закріплення повноважень використання бюджетних коштів за розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів [2, с. 13].

Вивчаючи склад, структуру та класифікацію видатків державного бюджету, науковці акцентують увагу на необхідності їх оптимізації. Як зазначає В. Биховченко, у статтях державного бюджету присутні диспропорції, недостатньо фінансуються стратегічно важливі галузі для розвитку країни, основною причиною зростання обсягів видатків є інфляція [3, с. 22]. Одним з ключових напрямів для оптимізації бюджетних видатків автор виділяє удосконалення державного контролю, моніторингу за якістю виконання своїх посадових обов'язків виконавцями бюджетних програм, з чим варто однозначно погодитися.

Після початку повномасштабного російського вторгнення на територію України значно зросли видатки державного бюджету на оборону. Значна увага науковців приділяється поглибленому вивченню цього напрямку видатків. Так, Л. Сідельникова аналізує класифікацію видатків на оборону в Україні та порівнює її з аналогічною в країнах-учасниках НАТО [4, с. 2]. Автор слушно підкреслює, що ефективне використання коштів державного бюджету є ключовим аспектом для зміцнення обороноздатності України, тому важливо вірно визначати та оцінювати потреби для цієї галузі і вчасно здійснювати фінансування цієї галузі, а також ефективно витрачати бюджетні кошти [4, с. 3].

На важливості оптимального використання бюджетних коштів в умовах воєнного періоду та критичної їх нестачі наголошують І. Левицька, А. Климчук, Н. Білецька та Л. Білогор, які приділили увагу аналітиці існуючих проблем системи державних видатків [5, с. 58]. Вчені звертають увагу на значну перевагу видатків споживання на капітальними у структурі загального обсягу видатків та

наголошують на важливості підвищення результативності здійснення найбільш пріоритетних державних видатків.

Визначення поняття видатків бюджетів міститься у Бюджетному кодексі України [6] (далі – Кодекс), згідно з пунктом 13 частини 1 статті 2 якого «видатки бюджету – це кошти, спрямовані на виконання бюджетних програм, передбачених відповідним бюджетом». При цьому до видатків бюджету не належать: «погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування». Водночас Кодекс [6] містить поняття «витрати бюджету», яке є більш ширшим на відміну від видатків, адже до нього включаться «видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів».

Слід зазначити, що видатки бюджету є інструментом впливу на економічний розвиток, що можна зобразити схематично (рис. 1.1).

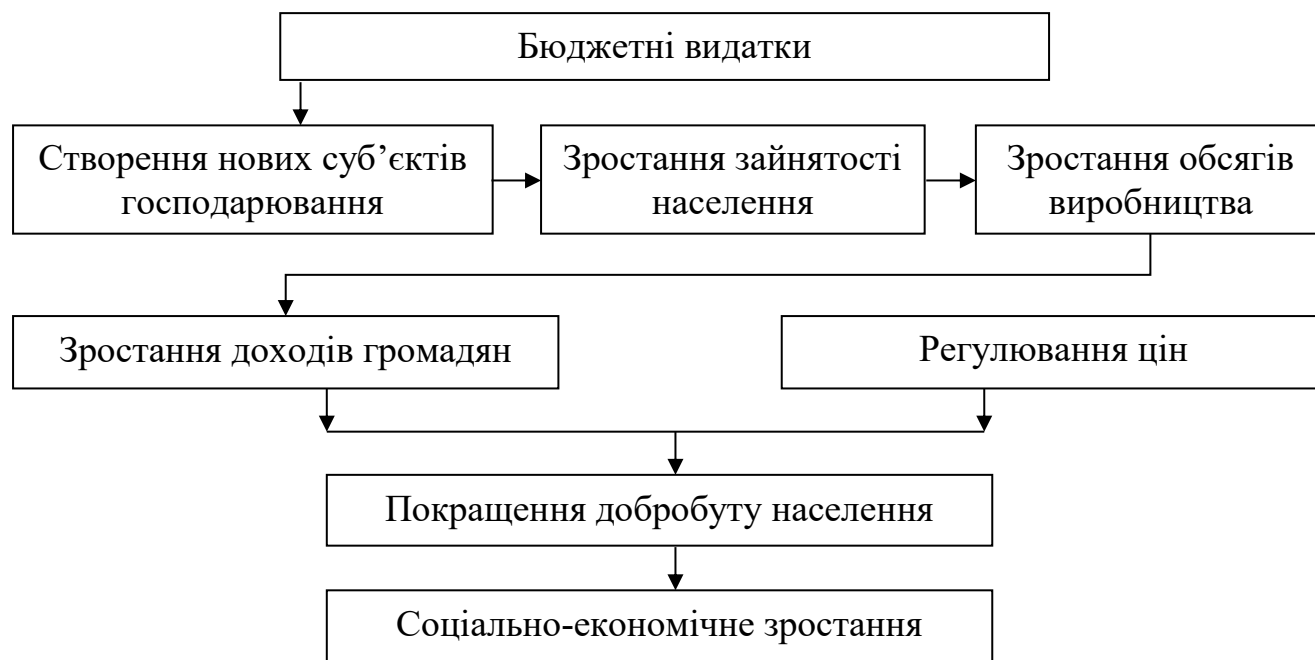


Рис. 1.1. Вплив бюджетних видатків на економіку країни*

*Джерело: складено автором.

Як видно з рисунку, шляхом регулювання обсягів та спрямування видатків Уряд може впливати на рівень зайнятості, обсяги виробництва та в цілому розвиток економіки.

Однак описаний вище позитивний ефект для економіки від здійснення видатків може бути забезпеченим у разі раціонального спрямування бюджетних видатків, тобто на реалізацію цілей, важливих для економіки, та у разі недопущення марного, надмірного витрачання бюджетних коштів.

Проаналізувавши підходи науковців до визначення сутності видатків бюджету та розглянувши їх можливий вплив на економіку, варто підкреслити, що видатками бюджету є економічні відносини, пов'язані з розподілом фінансових держави та спрямовані на забезпечення населення країни необхідними для життя та розвитку товарами та послугами з дотриманням принципів законності та максимальної ефективності.

З метою застосування єдиного підходу до всіх учасників бюджетного процесу під час розподілу бюджетних коштів, а також їх цільового спрямування застосовується бюджетна класифікація видатків, яка являє собою науково обгрунтоване групування видатків бюджету усіх рівнів за однорідними ознаками. Бюджетна класифікація видатків бюджету є необхідною під час планування, використання бюджетних коштів та складанні фінансової і бюджетної звітності.

Відповідно до статті 10 Кодексу [6] видатки бюджету класифікуються за:

- 1) бюджетними програмами – програмна класифікація видатків бюджету;
- 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів – відомча класифікація видатків та кредитування бюджету;
- 3) функціями, виконання яких забезпечується при витрачанні коштів – функціональна класифікація видатків;
- 4) економічною характеристикою видатків – економічна класифікація.

Визначити спрямування бюджетних коштів за їх економічними цілями держави допомагає економічна класифікація видатків, за якою вони розподіляються за певними кодами та підкодами на поточні (споживання) та капітальні (розвитку) [7]. За кодами економічної класифікації видатків бюджету (далі – КЕКВ) розмежовуються видатки бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів залежно від економічних характеристик операцій, які здійснює держава, виконуючи свої функції. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету (далі – Інструкція № 333) [8] містить детальні роз’яснення щодо віднесення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до того чи іншого КЕКВ.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів (далі – розпорядники коштів) здійснюють видатки відповідно бюджетних призначень, затверджених кошторисами видатків установі. Протягом бюджетного року видатки здійснюються за КЕКВ, за якими у кошторисі наявні бюджетні призначення.

При цьому встановлено, що видатки одержувачів бюджетних коштів (не є бюджетними установами) здійснюються лише за окремими кодами:

- 1) поточні видатки – за КЕКВ 2281, 2282 та 2610;
- 2) капітальні видатки – за КЕКВ 3210.

Видатки розпорядників бюджетних коштів (бюджетні установи) здійснюються за всіма КЕКВ, визначеними Інструкцією № 333.

У закупівлі товарів, робіт або послуг часто виникають питання по якому КЕКВ слід здійснювати видатки, адже залежно від особливостей предмету закупівлі, його характеристик, призначення тощо один предмет закупівлі може бути оплачено за різними КЕКВ (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Окремі випадки оплати одного предмету закупівлі за різними КЕКВ
залежно від характеристик (призначення)**

Найменування призначення платежу	КЕКВ, за яким можливе здійснення видатків	
	Ситуація 1	Ситуація 2
Послуги з навчання (залежно від результату: з отриманням підтвердного документу чи без нього)	2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» – у разі якщо оплата участі у навчальних заходах не передбачає отримання сертифікату	2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку» – оплата післядипломної підготовки та перепідготовки кадрів, підвищення кваліфікації кадрів тощо у закладах освіти та інших підприємствах будь-якої форми власності, з отриманням в результаті відповідного документу (сертифікату, посвідчення, свідоцтва тощо)
Придбання автомобіля (залежно від призначення та цілі використання)	3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» – автомобіль легковий для службового користування	2610 «Видатки та заходи спеціального призначення» – автомобіль спеціального призначення для виконання нестандартних завдань (аварійно-рятувальні, швидкої допомоги тощо)
Придбання ком'ютера, ноутбука, принтера (залежно від вартості за одиницю)	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» – якщо малоцінні (вартістю менше 20000 грн)	3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» – якщо основний засіб (вартістю більше 20000 грн)

*Джерело: складено автором.

Як видно з таблиці, при визначенні КЕКВ необхідно чітко вивчити призначення товару, роботи або послуги, їх вартість та інші особливості, від яких може залежати спрямування видатків.

Отже, видатки бюджету є економічними відносинами між учасниками бюджетного процесу, за наявності яких держава реалізує свої функції. Для

отримання позитивного ефекту від впливу видатків на економіку країни їх необхідно здійснювати з дотриманням принципів раціональності, економії та ефективності. Єдиний підхід до розподілу коштів забезпечує бюджетна класифікація видатків, зокрема економічна, яка поділяє спрямування коштів за економічними характеристиками. Розпорядники коштів повинні ретельно вивчати сутність призначення платежу щоб правильно визначити за яким КЕКВ необхідно оплачувати видатки.

1.2. Механізм казначейського обслуговування бюджетних коштів за видатками

Обслуговування державного бюджету за видатками здійснюється через органи Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) шляхом відкриття рахунків для розпорядників коштів державного бюджету, на які зараховуються кошти та з яких здійснюються видатки за спрямуванням, визначеним кошторисом установи. З метою виявлення проблемних питань, що виникають у процесі казначейського обслуговування, необхідно дослідити порядок та механізм цього процесу на рівні витрачання коштів державного бюджету.

Особливості казначейського обслуговування державного бюджету за видатками розкрито у праці А. Крисоватого, О. Кириленко, Т. Слюз та інших, в якій наголошується на контрольних повноваженнях органів ДКСУ при прийнятті до виконання підтвердних документів від розпорядників коштів, які передбачають взяття бюджетних зобов'язань та проведенні оплат [9, с. 154].

Проблеми казначейського обслуговування бюджетів на усіх рівнях бюджетів досліджував В. Поліщук, який наголошував, що казначейська система обслуговування розглядається переважно технічно і це перешкоджає

застосовувати її як дієвий інструмент під час реалізації державної фінансової політики [10, с. 112].

ДКСУ належать повноваження управління фінансовими ресурсами на єдиному казначейському рахунку (далі – ЄКР). Вивчаючи це питання Е. Курганська уточнила фактори впливу на стан ЄКР та обґрунтувала важливість застосування інноваційних підходів у системі казначейського обслуговування [11, с. 98]. Підтримуючи позицію автора, слід зазначити, що у процесі впровадження програмного забезпечення, що використовується в органах ДКСУ, дійсно потребує уваги оновлення програмно-технічних комплексів із врахуванням сучасних вимог у сфері інформатизації.

Казначейське обслуговування розпорядників коштів у сфері оборони досліджувалося Н. Гончаренко, зокрема в частині ефективного використання бюджетних коштів військовими частинами в сучасних умовах та забезпеченні цільового використання бюджетних коштів [12, с. 3].

Отже, науковцями розглядається особливості казначейського обслуговування рахунків розпорядників коштів та проблемні питання, що виникають під час цього процесу, проте необхідно поглибити дослідження в цьому напрямі з урахуванням сучасних викликів бюджетної політики та фінансової системи країни.

Органи ДКСУ здійснюють свою діяльність на підставі вимог Положення про Державну казначейську службу України [13] та керуючись нормативно-правовими актами у фінансово-бюджетній сфері: Кодексом [6], Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за витратами (далі – Порядок № 1407) [14] та іншими, що регулюють казначейське обслуговування розпорядників коштів.

В органах ДКСУ знаходиться на обслуговуванні більше 60 тис клієнтів за різними рівнями бюджетів (рис. 1.2).

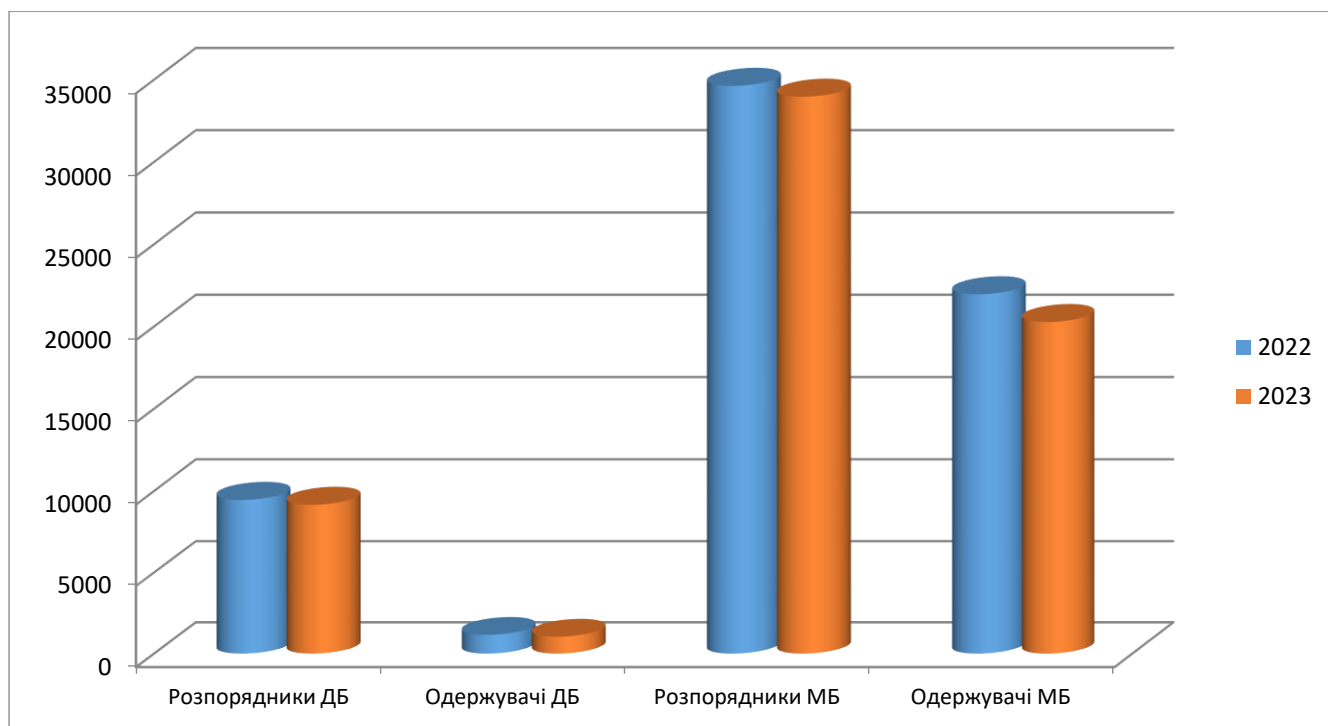


Рис. 1.2. Кількість клієнтів органів ДКСУ*

*Джерело: складено автором на підставі [15].

Дані рисунку свідчать, що найбільша кількість клієнтів представлена розпорядниками та одержувачами місцевих бюджетів. Проте через розпорядників державного бюджету здійснюється витрачання коштів на оборону держави, освіту, соціальне забезпечення тощо.

Обслуговування розпорядників коштів в органах ДКСУ передбачає певні етапи, на яких відбувається взаємодія учасників бюджетного процесу (рис. 1.3).

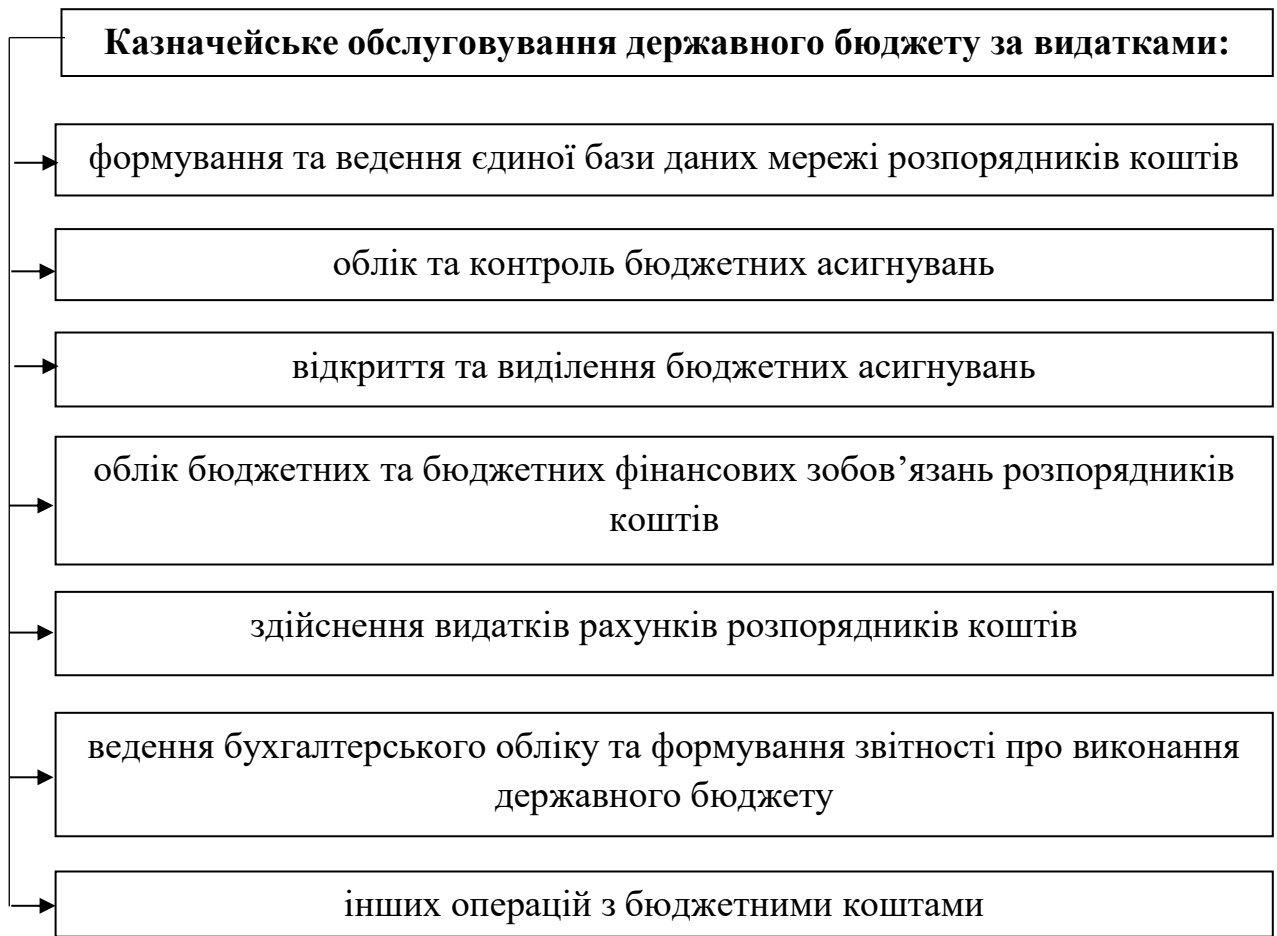


Рис. 1.3. Етапи казначейського обслуговування державного бюджету за видатками*

*Джерело: складено автором на підставі [6; 13; 14].

Здійснюючи казначейське обслуговування органи ДКСУ реалізують контроль за дотриманням учасниками бюджетного процесу повноважень при взятті на облік бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань, при спрямуванні коштів за цільовим призначенням.

Відповідно до Порядку № 1407 [14] розрахунково-касове обслуговування здійснюється органами ДКСУ шляхом проведення платежів з рахунків розпорядників коштів, відкритих в органах ДКСУ, при цьому керуючись кошторисами, планами асигнувань загального фонду державного бюджету та

іншими документами, в яких розпоряднику визначено бюджетні повноваження для взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

Під час обслуговування розпорядників коштів державного бюджету за видатками органи ДКСУ з метою забезпечення цільового спрямування коштів здійснюють такі види контролю:

- попередній – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників коштів;
- поточний – під час оплати рахунків розпорядників коштів.

Важливим та таким, що вимагає ретельної уваги, як з боку працівників органів ДКСУ, так і працівників розпорядників коштів, є процес взяття, реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, що регулюється Кодексом та Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України (далі – Порядок № 309) [16].

Розпорядники коштів беруть бюджетні зобов'язання (зокрема, укладають договори про закупівлю) відповідно до бюджетних призначень, встановлених кошторисами. На підставі узятих бюджетних зобов'язань розпорядники коштів беруть бюджетні фінансові зобов'язання (підписують накладну про отримання товару, акт наданих послуг, виконаних робіт тощо), а потім здійснюють платежі з рахунків, на яких наявні бюджетні асигнування за напрямками, встановленими кошторисами видатків установ.

Порядком № 309 визначено умови та терміни подання документів, що підтверджують факт узяття бюджетних/бюджетних фінансових зобов'язань та здійснення оплат, а також терміни опрацювання цих документів працівниками органів ДКСУ. Важливим є дотримання розпорядникам коштів термінів подання документів для реєстрації бюджетних зобов'язань. Слід зазначити, що при цьому розпорядникам коштів при поданні на реєстрацію бюджетних зобов'язань

договорів про закупівлю варто звертати увагу на те, за результатами якого виду закупівлі укладається договір.

Так, на період воєнного стану закупівлі товарів, робіт і послуг здійснюються на підставі Закону України «Про публічні закупівлі» [17] та з урахуванням особливостей, визначених постановами Кабінету Міністрів України від 12.10.2022 р. № 1178 [18] (далі – Особливості № 1178) та від 11.11.2022 р. № 1275 (далі – Особливості № 1275) [19]. Відповідно до Особливостей № 1178 розпорядники коштів для укладення договорів про закупівлю:

1) застосовують процедури закупівлі (або спрощену закупівлю) – якщо сума закупівлі перевищує для товарів та послуг 100 тис грн (послуг з для поточного ремонту – 200 тис грн), для робіт 1,5 млн грн;

2) використовують електронний каталог у випадках, визначених пунктами 10 та 12 Особливостей № 1178;

3) укладають договори без застосування електронної системи закупівель (далі – ЕСЗ) (у випадках коли сума закупівлі є меншою ніж 100 тис. грн (для товарів та послуг), 200 тис грн (послуг з поточного ремонту), 1,5 млн грн (для робіт)) або без застосування процедур закупівель (електронного каталогу), визначених Особливостями № 1178 або Особливостями № 1275.

В залежності від виду закупівлі, що застосовано для укладення договору, за яким розпорядник коштів планує зареєструвати в органі ДКСУ бюджетні зобов’язання, пунктом 2.2 Порядку № 309 встановлено терміни подання підтвердних документів до органу ДКСУ розпорядником коштів. Цей термін складає 7 робочих днів, але ще також він залежить від наявності зареєстрованого в органі ДКСУ кошторису (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Терміни реєстрації в органі ДКСУ бюджетних зобов’язань розпорядників коштів за укладеними договорами про закупівлю*

Вид закупівлі для укладення договору	Умова щодо реєстрації кошторису в органі ДКСУ:	
	за наявності	за відсутності
1) без застосування ЕСЗ, із застосуванням електронного каталогу	з дати взяття бюджетного зобов'язання	-
2) за результатами застосування відкритих торгів або спрощеної закупівлі	з дати оприлюднення звіту про результати проведення процедури закупівлі	з дати взяття на облік органом ДКСУ кошторису
3) без застосування процедур закупівель / спрощених закупівель / електронного каталогу (з урахуванням особливостей)	з дати взяття бюджетного зобов'язання	

*Джерело: складено автором на підставі даних [16].

Враховуючи зазначені в таблиці вимоги до строку реєстрації бюджетних зобов'язань, порядок подання документів до органу ДКСУ на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань можна зобразити у такому вигляді (рис. 1.4).

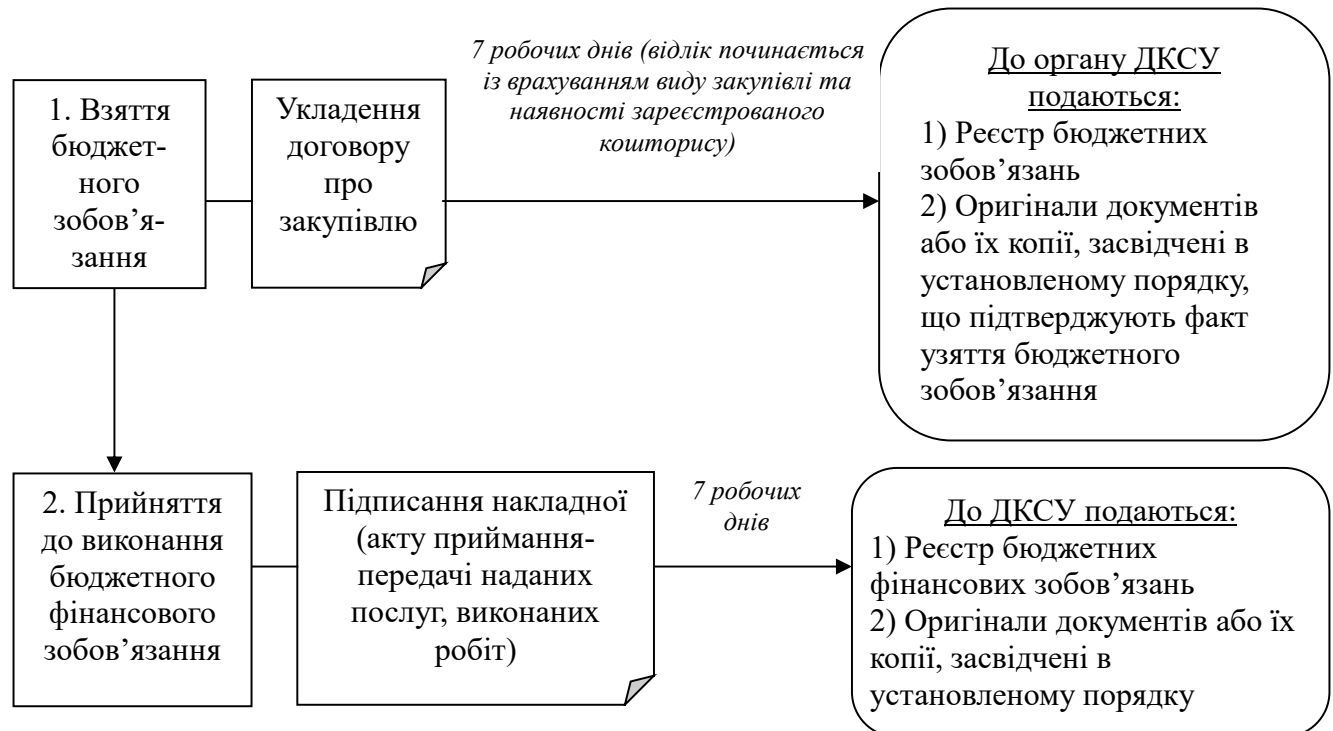


Рис. 1.4. Порядок подання документів до органу ДКСУ на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань*

*Джерело: складено автором на підставі даних [16].

При реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань відлік строку для подання документів до органу ДКСУ починається з дати підписання видаткової накладної, акту надання послуг, виконання робіт тощо.

У разі недотримання розпорядниками коштів визначених термінів, до них можуть застосовуватися органами ДКСУ заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, передбачені статтями 116-117 Кодексу [6].

Водночас доцільно вказати на окремі недоліки у вимогах Порядку № 309 щодо термінів реєстрації бюджетних зобов'язань:

1) абзацом першим пункту 2.2 Порядку № 309 не конкретизовано у випадку укладення договорів за яким видом закупівель застосовується цей абзац. Вимоги зазначено у досить узагальненому вигляді, що призводить до неоднозначного трактування нормативних вимог;

2) не враховано вимоги щодо термінів реєстрації договорів, укладених за результатами застосування електронного каталогу, адже по суті цей вид закупівлі є аналогічним процедурі відкритих торгів (на проведення цієї закупівлі потрібен певний строк, рішення розпорядника може бути оскаржено, закупівля є конкурентною), проте ця закупівля прирівнюється до укладання договору без застосування ЕСЗ, що не дає права розпоряднику коштів орієнтуватися на початку бюджетного року на строк реєстрації кошторису.

Отже, недосконалість чинного законодавства ускладнює процес казначейського обслуговування розпорядників коштів. Тому доцільним є внесення відповідних змін до Порядку № 309, спрямованих на усунення неточностей у трактуванні норм документу, що сприятиме підвищенню фінансово-бюджетної дисципліни при виконанні державного бюджету за видатками.

Висновки до розділу 1

За результатами аналізу теоретико-методологічних засад казначейського обслуговування бюджетних видатків сформульовано такі висновки.

1. Видатки бюджету є економічними відносинами, пов'язаними з розподілом фінансових держави та спрямованими на забезпечення населення країни необхідними для життя та розвитку товарами та послугами з дотриманням принципів законності та максимальної ефективності. Видатки бюджету здатні забезпечити підвищення виробництва, рівня життя населення, зменшення безробіття, пришвидшення економічного розвитку. Проте це може бути забезпечено за умови раціонального спрямування та витрачання бюджетних видатків. Розподіл та використання бюджетних коштів здійснюється за КЕКВ, однак при їх застосуванні необхідно уважно вивчати сутність та характеристику платежу.

2. Аналіз механізму та порядку взаємодії розпорядників коштів та органів ДКСУ при казначейському обслуговуванні дозволив з'ясувати які документи необхідно подавати розпорядникам на стадії реєстрації бюджетних, бюджетних фінансових зобов'язань та проведення платежів, а також виділити недоліки у порядку та встановлених термінів реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, які ускладнюють своєчасність проведення бюджетних видатків та запропоновано напрями їх покращення шляхом внесення змін до Порядку № 309.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ

2.1. Аналіз здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників коштів

У процесі казначейського обслуговування на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань виникає багато проблемних питань, які слід вивчити з метою розробки пропозицій щодо удосконалення та налагодження взаємодії учасників бюджетного процесу та забезпечення своєчасного та цільового використання бюджетних коштів.

Питання щодо здійснення видатків за рахунок бюджетних коштів та особливостей казначейського обслуговування бюджетних установ досліджували В. Русін [20, с. 5], О. Піхоцька [21, с. 31] та інші.

Досліджуючи функціонування органів ДКСУ в умовах воєнного стану, В. Русін наголошував на доцільності розширення їх повноважень, зокрема щодо перевірки обґрунтувань розпорядників бюджетних коштів доцільності здійснення видатків, а також недопущення оплат за договорами, у яких постачальниками (виконавцями) виступають суб'єкти господарювання, зареєстровані на тимчасово окупованих територіях [20, с. 5].

В процесі аналізу виконання бюджетів в період воєнного стану О. Піхоцька підкреслила, що громади здатні ефективно розпоряджатися та нарощувати отримані фінансові ресурси, а також швидко пристосовуватися до нових умов та викликів економіки [21, с. 31].

Не зважаючи на певний внесок вчених у дослідження цієї проблематики, залишається не достатньо розкритим питання щодо взаємодії органів ДКСУ при поданні на реєстрацію бюджетних зобов'язань розпорядників коштів.

На початку року розпорядники коштів державного бюджету, керуючись пунктом 3.5 Порядку № 1407, повинні подати для реєстрації в орган ДКСУ кошториси, плани асигнувань (плани використання) та інші документи, на підставі здійснюються видатки установи, протягом 5 робочих днів після їх затвердження [14]. Після реєстрації кошторису розпорядники коштів мають право подавати до органу Казначейства бюджетні та бюджетні фінансові зобов'язання для їх реєстрації та обліку.

Для повноцінного аналізу процесу казначейського обслуговування варто дослідити дані, які заповнюються у реєстрах бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язаннях, форми яких затверджено Порядком № 309.

Так, заповнена частина реєстру бюджетного зобов'язання з використанням інформації про публічні закупівлі розпорядників коштів, отримана з веб-порталу Prozorro [22], виглядає наступним чином (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Перелік бюджетних зобов'язань розпорядника коштів державного бюджету за 2023 рік

№ з/п	КЕКВ	Дані бюджетного зобов'язання					Примітка
		дата документа	номер документа	строк дії договору	сума (грн.)*	інформація про закупівлі	інші суттєві умови
1	2111	11.01.2023	1	31.12.2023	560000.00	-	-
2	2120	11.01.2023	2	31.12.2023	1028000.00		
3	2210	12.01.2023	4-оф	31.12.2023	14000.00		
4	2240	13.01.2023	6-ІТ	31.12.2023	18000.00		
5	2271	14.01.2023	789/23	31.12.2023	30000.00		
6	2272	14.01.2023	111/23	31.12.2023	4522.00		
7	2273	14.01.2023	56/23	31.12.2023	123000.00	п.п5 п13 Пост.1178	
8	2274	15.01.2023	132/3	31.12.2023	39000.00	UA-2023-11-01- 000111-a	

*Джерело: складено автором на підставі даних [16; 22].

Зазначені у таблиці бюджетні зобов'язання, за КЕКВ 2111 та 2120 – розпорядник подав на реєстрацію за напрямком видатків на виплату заробітної плати та нарахувань податків, що утримуються із заробітної плати; за КЕКВ 2210 – для придбання паперу офісного формату А4; за КЕКВ 2240 – для оплати за послуги Інтернет провайдерів; за КЕКВ 2271, 2272, 2273, 2274 – для оплати за комунальні послуги (водопостачання та водовідведення, теплопостачання, послуги з розподілу електроенергії, природний газ). Враховуючи те, що сума бюджетних зобов'язань на придбання електроенергії перевищує граничні вартісні межі, що визначені Особливостями № 1178 для проведення процедур закупівлі, але розпорядник коштів не застосовував процедуру закупівель на підставах відсутності конкуренції на ринку розподілу електроенергії по області, то у реєстрі зобов'язань зазначено послання на Особливості № 1178.

Даним реєстру бюджетних зобов'язань повинні відповідати дані реєстру бюджетного фінансового зобов'язання, які заповнюються вже на підставі підписаної видаткової накладної (акту наданих послуг тощо) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Дані реєстру бюджетних фінансових зобов'язань, взятих на підставі
бюджетних зобов'язань за 2023 рік**

№ з/п	КЕКВ	Дані бюджетного зобов'язання		Дані бюджетного фінансового зобов'язання				
		дата доку-мента	номер доку-мента	дата доку-мента	номер доку-мента	сума (грн)	реквізити кредитора	
							код за ЄДРПОУ кредитора або реєстраційний номер облікової картки платника податків кредитора	номер рахунку в банку
1	2210	12.01.2023	4-оф	15.02.2023	422-п	1200.00	11111111	UA356 ...
2	2240	13.01.2023	6-ІТ	18.01.2023	760-І	600.00	11111111	UA812 ...

*Джерело: складено автором на підставі даних [16; 22].

На підставі зареєстрованих бюджетних зобов'язань розпорядник коштів бере бюджетні фінансові зобов'язання, в яких зазначає дані видаткової накладної (у разі закупівлі паперу), акту надання послуг (при закупівлі послуг з доступу до мережі Інтернет).

Слід зазначити, що при поданні на реєстрацію бюджетних зобов'язань розпорядниками допускаються численні помилки при поданні документів, що призводить до повернення документів, несвоєчасної реєстрації бюджетних зобов'язань та, як наслідок, витрачання бюджетних коштів.

На підставі взятих бюджетних фінансових зобов'язань розпорядник коштів подає до органу ДКСУ платіжну інструкцію, оформлену за вимогами Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг [23] (Інструкція № 163). Працівники органу ДКСУ перевіряють платіжні інструкції на дотримання вимог Інструкції № 163 та у разі відсутності зауважень приймають її до виконання, а за наявності зауважень – повертають розпоряднику коштів на доопрацювання. Водночас у випадку порушення бюджетного законодавства платіжна інструкція повертається розпоряднику коштів із застосуванням заходів впливу відповідно до статей 116-117 Кодексу [6]. Підставою для повернення платіжної інструкції без застосування заходу впливу може бути, наприклад: необхідність уточнення реквізитів (замість власного ім'я отримувача зазначено лише ініціали, недостатньо коштів на рахунок тощо).

Слід зазначити, що на період дії воєнного часу органи ДКСУ здійснюють платежі з рахунків розпорядників коштів керуючись Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану (далі – Порядок № 590) [24] у черговості, визначеній цим порядком та з урахуванням ресурсної забезпеченості ЄКР. Пунктом 19 Порядку № 590 передбачено, що:

- 1) у першу чергу здійснюються видатки оборонного призначення та пов'язані з реалізацією заходів правового режиму воєнного стану;

2) у другу чергу – відповідно до чітко визначеного переліку видатків, зокрема: оплата праці, комунальних послуг, закупівля канцтоварів, окремих заходів, ремонт та технічне обслуговування обладнання, охоронна сигналізація та інші, необхідні для функціонування установ розпорядників коштів навіть у період воєнного стану;

3) всі інші видатки, не визначені у переліку тих, що здійснюються у першу та другу чергу, оплачуються у третю чергу.

На отриманих від розпорядників коштів платіжних інструкціях працівники органів ДКСУ визначають напрямок видатків, що відповідає першій, другій або третій черзі здійснення платежів. Проте зважаючи на численні зміни до Порядку № 590, особливо протягом 2022-2023 років, працівникам органів ДКСУ було складно орієнтуватися в умовах постійної плинності кадрів та великого обсягу платежів. Крім цього, досить уповільнює роботу недосконалість програмного забезпечення та збої електроенергії.

Окремо варто відзначити про важливість контролю з боку органів ДКСУ за дотриманням граничних сум витрат при здійсненні видатків.

З метою регулювання та недопущення перевитрат коштів урядом встановлюються вартісні обмеження для окремих товарів, які можуть купуватися для потреб установ, а органами ДКСУ здійснюється контроль при реєстрації бюджетних зобов'язань за додержанням встановлених вартісних обмежень. Однак стрімке зростання цін на товари ускладнює для дотримання бюджетними установами цих вартісних обмежень.

Так, під час планування закупівель за рахунок бюджетних коштів установи та організації повинні орієнтуватися на граничні суми витрат, що визначені для окремих видів товарів Постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 № 332 (зі змінами) (далі – Постанова № 332) [25].

До таких товарів належать [25]:

- легкові автомобілі;

- мобільні телефони (придбання та утримання);
- персональний комп'ютер;
- ноутбук, крім захищеного від зовнішнього впливу (вібрації, вологості, удару, температури) ноутбука;
- комплект меблів для службового кабінету працівників різних посад;
- меблі для обладнання робочих місць працівників;
- теле- і радіоапаратура, відеотехніка для службових кабінетів.

При реєстрації бюджетних зобов'язань за договорами про закупівлю органи Казначейства перевіряють дотримання розпорядниками коштів цих обмежень.

Проте граничні суми на деякі товари, що містяться у переліку до Постанови № 332, для сьогоденних умов та ринкових цін є досить низькими (наприклад, сума для придбання мобільного телефону складає лише 1200 грн, водночас ринкова ціна на смартфон починається в середньому від 3000 грн). Останній раз граничні суми витрат коригувалися урядом в сторону збільшення ще у 2018 році [25]. Це ускладнює для розпорядників дотримання вимог щодо граничних сум витрат, адже дуже складно знайти товар за низькою ціною та достатньої якості.

Слід відмітити, що обов'язковою для виконання Постанова № 332 [25] є тільки у випадку витрачання коштів державного бюджету, а для коштів місцевих бюджетів – ні. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 04.02.2016 № 102 [26] до Постанови № 332 було внесено зміни, згідно з якими органам місцевого самоврядування та установам і організаціям, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів рекомендується з урахуванням затверджених Постановою № 332 граничних сум витрат затвердити граничні суми витрат на придбання певних товарів.

Затвердити граничні суми витрат органи місцевого самоврядування можуть рішенням сесії відповідної територіальної громади. Однак більшість розпорядників, які фінансуються з місцевих бюджетів, враховуючи рекомендаційний характер пункту 2 постанови від 04.02.2016 № 102 [26], таких

документів не затверджує взагалі, або затверджує, але граничні суми зазначає вище ніж у Постанові № 332 [25], що підтверджує приклад, представлений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Порівняння граничних суми витрат, визначених Постановою № 332
та рішенням Кременчуцької міської ради Полтавської області**

Найменування	Сума за одиницю (гривень), визначена у:	
	Постанові № 332	Рішенні міської ради
Легкові автомобілі для керівників органів місцевого самоврядування, бюджетних установ і організацій	600000	965000
Мобільний телефон: придбання	1200	8000
Персональний комп'ютер	23000	37000
Ноутбук	27000	
Комплект меблів для службового кабінету керівника органу місцевого самоврядування, бюджетної установи та організації	15000	56000
Меблі для обладнання робочих місць працівників:		
стіл письмовий	2500	4000
крісло офісне	2500	4000
стілець	1500	2500
шафа для одягу	2400	3800
шафа для паперів	2400	3800
сейф	5000	8000
стіл для комп'ютера	2500	4000
Теле- і радіоапаратура, відеотехніка для службових кабінетів	25000	40000

*Джерело: складено на основі даних [25; 27].

Як видно з таблиці, граничні суми витрат, затверджені рішенням міської ради в середньому у 1,5–2 рази вище зазначених у Постанові № 332, однак рекомендацією цієї постанови є врахуванням затверджених нею граничних сум

витрат. Отже, слід відзначити неефективність встановлення граничних сум витрат для використання бюджетних коштів, яка проявляється у:

1) несвоєчасному внесенні змін до Постанови № 332 щодо вартісної межі витрат, яка залишається для окремих товарів занадто низькою, що призводить до неможливості розпорядникам її дотриматись;

2) відсутності обов'язкової вимоги для розпорядників коштів місцевих бюджетів дотримуватись граничних сум витрат, а для органів Казначейства – контролювати їх додержання, що спричиняє випадки здійснення закупівель за кошти місцевих бюджетів по завищеним цінам.

З метою підвищення результативності контролю за використанням бюджетних коштів необхідним є:

- постійний перегляд та внесення змін до граничних сум витрат, що визначені у Постанові № 332 таким чином щоб підвищити відповідність цих сум до реальних ринкових цін;

- встановлення обов'язковості дотримання Постанови № 332 для розпорядників, які використовують кошти місцевих бюджетів, а для органів Казначейства – обов'язковий контроль при реєстрації бюджетних зобов'язань за недопущенням перевищення сум, визначених Постановою № 332.

Запропоноване дозволить використовувати бюджетні кошти з максимальною економією у воєнний період.

Отже, при поданні на реєстрацію бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань до органів ДКСУ розпорядники коштів повинні дотримуватися вимог бюджетного законодавства та нормативно-правових актів, які регулюють порядок реєстрації зобов'язань, здійснення закупівель та проведення оплат з рахунків розпорядників коштів. У випадку порушення розпорядниками коштів бюджетного законодавства органи ДКСУ застосовують заходи впливу, визначені статтями 116-117 Кодексу.

2.2 Використання цифрових технологій в процесі обслуговування бюджетних коштів за видатками

Активний процес цифровізації економіки, що відбувається останніми роками як в Україні, так і в інших країнах світу, спрямований на прискорення соціально-економічного розвитку. Широкий спектр цифрового інструментарію застосовується також під час реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетів за видатками. Різноманітність операцій та великі обсяги інформації, якими оперують органи ДКСУ, потребують електронної обробки та автоматизації процесів, що дозволятимуть пришвидшувати обслуговування клієнтів казначейства та удосконалювати якість здійснення операцій з бюджетними коштами. Проте про переваги від автоматизації казначейських операцій можна говорити лише за умови достатньої налагодженості та безперебійності цього процесу. Цифровізація операцій в системі ДКСУ перебуває на етапі становлення та удосконалення, тому актуальним є дослідження її основних недоліків і розроблення пропозицій щодо удосконалення.

Особливу увагу інституційним та організаційно-правовим засадам цифрової трансформації у соціальній сфері приділив увагу В. Малиновський, який детально проаналізував Стратегії цифрової трансформації соціальної сфери та обґрунтував, що основними результатами такої трансформації мають стати подолання корупції у соціальній сфері та оптимізація соціальних видатків держави [28, с. 29].

Заслужують на особливу увагу напрацювання І. Микитюка, який зробив значний внесок у вивчення функціонування казначейської системи, та зокрема, розкрив сутність цифровізації ДКСУ, її завдань, мети та принципів [29, с. 20]. Автор, слушно наголошував, що проблеми, які виникають під час впровадження інформаційних технологій у діяльності органів ДКСУ, досить часто не можливо вирішити лише в межах одного відомства, адже їх причини носять загальнодержавний характер. Тому для вирішення таких проблем необхідною є

наявність: відповідного нормативно-правового забезпечення; розвиненої цифрової інфраструктури; ефективної системи захисту інформації; відповідного кваліфікованого персоналу, що володіє необхідними компетенціями у сфері інформаційних технологій [29, с. 22].

Дослідженню проблемних питань казначейського обслуговування бюджетів України на місцевому рівні присвятили свою роботу В. Рошило та Д. Ковалевич [30, с. 67], які відзначили, що одним із пріоритетних завдань реалізації державної політики стосовно казначейського обслуговування бюджетів є цифровізація, а автоматизована обробка всіх інформаційних потоків, якими розпоряджається Казначейство, є стратегічним вектором системи.

Проблемам казначейського управління фінансовими ресурсами присвятила свою роботу Е. Курганська, яка обґрунтувала важливість застосування інноваційних підходів до функціонування органів ДКСУ, а також ефективність впровадження системи дистанційного обслуговування (далі – СДО) клієнтів ДКСУ [11, с. 96]. Проте, не зважаючи на значну увагу науковців до питання цифровізації казначейського обслуговування, потребують поглибленого дослідження проблемні питання, що виникають при роботі з автоматизованими процесами Казначейства.

З метою підвищення ефективності та якості казначейського обслуговування клієнтів Казначейства, зокрема, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, наказом Державної казначейської служби України від 26.12.2013 р. № 212 було введено в експлуатацію Систему дистанційного обслуговування через Програмно-технічний комплекс «Клієнт Казначейства – Казначейство» [31], що призначений для надання зовнішнім клієнтам ДКСУ віддаленого доступу до його інформаційних ресурсів за допомогою мережі Інтернет.

Спочатку введення в експлуатацію СДО використовувалася у тестовому режимі й не була обов'язковою для підключення розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Однак, відповідно до Розпорядження Кабінету

Міністрів України від 15.11.2017 р. № 816-р «Деякі питання дистанційного обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» [32] було рекомендовано перейти на обслуговування через СДО розпорядникам та одержувачам:

- державного бюджету – з 1 січня 2018 року;
- місцевих бюджетів обласних, районних бюджетів, міст, бюджетів об'єднаних територіальних громад – з 1 квітня 2018 року;
- місцевих бюджетів територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ – з 1 липня 2018 року.

Динаміку зростання кількості користувачів СДО, починаючи з 2015 року можна розглянути на рисунку 2.1.

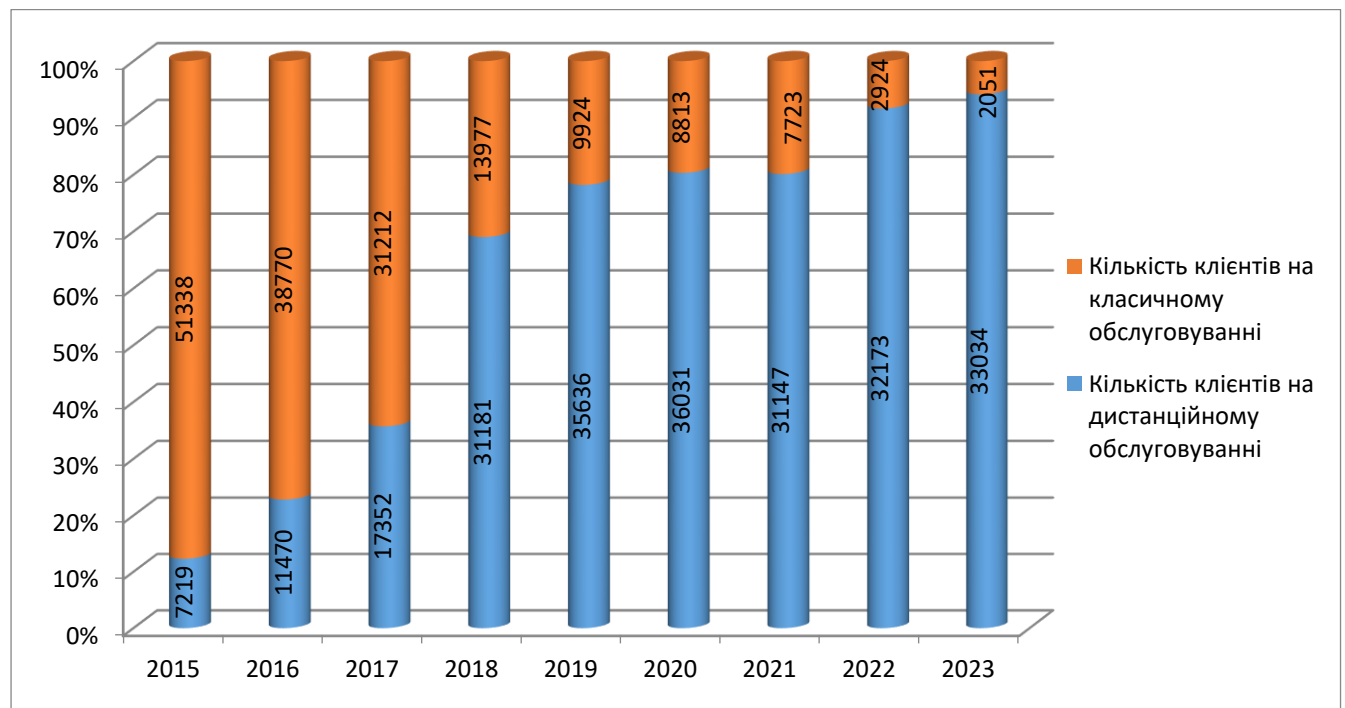


Рис. 2.1. Динаміка кількості користувачів СДО за 2015–2023 роки*

*Джерело: складено автором на основі даних [15].

Як з видно з рисунку, на початку використання СДО частина розпорядників коштів, які нею користувалися була близько 12% від загальної їх кількості. Однак

згодом, особливо після введення вимог щодо обов'язкового її використання, частина розпорядників коштів зростала і на сьогодні складає біля 94%.

Основними функціональними можливостями СДО для клієнта є [31]:

- доступ в онлайн-режимі до своїх рахунків;
- формування та передача до Казначейства підтвердних документів з використанням електронного цифрового підпису;
- отримання виписки про стан рахунку в електронному вигляді;
- отримання та передача документів щодо планових показників бюджету, розподілу відкритих асигнувань та розпоряджень про виділення асигнувань;
- отримання оперативної інформації про стан операцій на бюджетних рахунках.

Порівняно з іншими системами on-line СДО надає своїм клієнтам можливість безкоштовних послуг з:

- генерації ключів електронного цифрового підпису;
- первинне підключення та використання клієнтами СДО;
- підтримка клієнтів щодо використання СДО.

На сьогодні питома вага документів, поданих клієнтами через СДО складає 93% [15]. Документами, які передаються через СДО є:

- мережа розпорядників та одержувачів коштів;
- розпис місцевих бюджетів; - кошториси та плани асигнувань;
- розподіли показників зведених кошторисів та планів асигнувань;
- розподіли відкритих асигнувань; - розпорядження про виділення коштів з місцевого бюджету;
- реєстри бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань;
- платіжні інструкції.

Процес підключення клієнтів ДКСУ до СДО та виконання основних операцій можна представити у вигляді схеми (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Принцип підключення клієнта до СДО та основні функції програми*

*Джерело: складено автором на основі даних [33].

Як свідчить зображена на рисунку послідовність роботи клієнта в СДО, то сутність процесу обміну інформацією клієнта з ДКСУ є досить простою, проте дозволяє значно зменшити витрати ресурсів обох сторін.

СДО знаходиться на етапі постійного розвитку та удосконалення. У 2020 році було прийнято Регламент роботи СДО з використанням ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство», який затверджено наказом Державної казначейської служби України від 20.07.2020 р. № 189 [34], відповідно до якого у цілодобовому режимі здійснюється:

- формування, візування та відправка електронних документів користувачами (клієнтами) у ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство»;

- перегляд користувачами (клієнтами) інформації про надходження електронних документів, інформації щодо руху коштів на рахунках, формування та друк документів, виписок з рахунків клієнтів.

Водночас, як і будь-яка інше програмне забезпечення, СДО має свої переваги й недоліки (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Переваги і недоліки обміну документами через СДО
в процесі казначейського обслуговування***

Переваги	Недоліки
1. Зниження витрат (папір, трудові ресурси, електроенергія, тощо).	1. Незадовільна якість зв'язку клієнта з Казначейством на віддалених відстанях.
2. Отримання інформації в режимі «on-line».	2. Технічні збої не дають можливість своєчасно здійснити операції.
3. Зменшення потоку вхідних та вихідних паперових документів, зниження потреби у просторі для зберігання паперових документів.	3. Низька кваліфікація та навички працівників в частині користування програмним забезпеченням призводять до уповільнення роботи.
4. Оптимізація часу на оброблення інформації.	4. Закінчення терміну дії електронного цифрового підпису призупинити проведення операцій.
5. Відсутність потреби особистого спілкування між сторонами.	5. Ризик призупинення роботи у разі перебоїв з постачанням електроенергії.
6. Високий ступінь захисту інформації.	-
7. Зменшення корупційних ризиків.	-

*Джерело: складено автором на основі даних [33].

Як видно з таблиці, СДО має значно більше переваг ніж недоліків. Проте наявні недоліки не дозволяють клієнтам повністю відмовитися від паперового обігу документів та перейти на електронне обслуговування.

Зазначені недоліки при застосуванні СДО свідчать про необхідність:

- удосконалення технічних можливостей СДО, які дозволять зменшити випадки перебоїв в її роботі;

- проведення економічного та технічного навчання серед користувачів СДО щодо його функцій;
- забезпечення клієнтів ДКСУ безперебійним доступом до мережі Інтернет та електропостачанням.

Отже, запропоноване дозволить забезпечити взаємодію органів ДКСУ та учасників бюджетного процесу між собою, а також сприятиме оперативному інформаційному обміну щодо здійснення операцій з бюджетними коштами.

2.3. Застосування заходів впливу за порушення розпорядниками коштів бюджетного законодавства

Ефективність організації бюджетного процесу та казначейського обслуговування розпорядників коштів за видатками в значній мірі залежить від дієвості та належного рівня контролю, який здійснюють органи ДКСУ. Кодексом визначено контрольні повноваження органів ДКСУ за порушення бюджетного законодавства, зокрема застосування заходів впливу, визначених статтями 116-117 Кодексу. Однак на практиці такі заходи застосовуються не завжди вчасно, результативно або взагалі не застосовуються. Тож виникає необхідність дослідити причини, які перешкоджають ефективності застосування органами ДКСУ заходів впливу при виконанні розпорядниками коштів державного бюджету за видатками.

Реалізацію контрольних повноважень органів ДКСУ досліджували В. Дубик та Н. Омелян [35, с. 711] та наголошували на доцільності якості казначейського обслуговування.

Теоретичні підходи до визначення сутності порушення бюджетного законодавства досліджував Ю. Назар [36, с. 16], який наголошував, що основною для визначення цього терміну є нормативно-правова база України, а метою

застосування заходів за такі порушення є відшкодування завданих державі збитків, які виникли з причини вчинення бюджетного порушення.

З'ясовуючи вектори трансформації повноважень органів ДКСУ в сучасних умовах О. Савастєєва [37, с. 361] вивчала умови, в яких бюджетний контроль буде більш дієвим.

З метою організації роботи органів ДКСУ у разі виявлення бюджетних правопорушень та фіксування цих порушень відповідно до чинного законодавства, методологами ДКСУ розроблено та затверджено Методичні рекомендації [38] щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (далі – Методичні рекомендації). Нормами Методичних рекомендацій [38] визначається перелік випадків порушень бюджетного законодавства та визначається які саме заходи впливу та на підставі яких норм законодавства застосовуються: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунути порушення (далі – попередження) або попередження разом із зупиненням операцій з бюджетними коштами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Норм законодавства, які найчастіше порушуються розпорядниками коштів

Порушення	Положення нормативного документа
1. Порушення вимог законодавства при наданні кошторисів:	
термінів подання кошторису – 5 робочих днів	п. 3.5 Порядку № 1407
термінів надання змін до кошторисів та інших документів – не пізніше останнього робочого дня місяця	п. 4.6 Порядку № 1407
порядку оформлення (недотримання форми) кошторису та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету	Інструкція про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57

Продовження таблиці 2.5

2. Порухення порядку та термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм:	
відсутність затвердженого паспорта бюджетної програми при реєстрації бюджетних (бюджетних фінансових) зобов'язань – після 45 днів від дня набрання чинності законом про Державний бюджет та додаткових 3 робочих дні від дня затвердження наказу про паспорти бюджетних програм для доведення його копії розпорядникам коштів	ч. 8 статті 20 Кодексу, п. 6-7 Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098
3. Порухення порядку реєстрації та обліку бюджетних та бюджетних зобов'язань:	
надання до органу ДКСУ документів, що підтверджують факт узяття бюджетного (бюджетного фінансового) зобов'язання пізніше 7 робочих днів з дати його взяття (або дати реєстрації кошторису або дати звіту про результати проведення закупівлі)	Пункти 2.2, 2.4, 2.9 та 2.10 Порядку № 309
недотримання вимог щодо оформлення документів, які подаються при реєстрації бюджетних (бюджетних фінансових) зобов'язань та для проведення платежів (договір, рахунок, накладна, акт тощо)	

*Джерело: складено автором на основі даних [33].

Визначених у таблиці норм законодавства необхідно дотримуватися щоб не допустити порушень та забезпечити своєчасне і ефективне використання бюджетних коштів.

На підставі даних ДКСУ щодо застосування заходів впливу до порушників бюджетного законодавства можна проаналізувати інформацію про кількість застосованих заходів впливу учасників бюджетного процесу та усунутих порушень бюджетного законодавства (табл. 2.6).

**Інформація щодо наданих попереджень та усунутих порушень за 9
місяців 2021-2023 років***

Показник	2021 (січень-вересень)		2022 (січень-вересень)		2023 (січень-вересень)	
	кіль-кість	сума, млн грн	кіль-кість	сума, млн грн	кіль-кість	сума, млн грн
Загальна сума попереджень	25964,0	31809,9	21277,0	8465,3	23853,0	18967,7
<i>державний бюджет</i>	<i>4049</i>	<i>24608,8</i>	<i>3017</i>	<i>2885,8</i>	<i>3537</i>	<i>8584,4</i>
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	3878	24574,3	2806	2866,80	3363	8176,7
при прийнятті до виконання платіжних доручень	171	34,5	211	19	174	407,7
<i>місцевий бюджет</i>	<i>21915</i>	<i>7201,1</i>	<i>18260</i>	<i>5579,5</i>	<i>20316</i>	<i>10383,3</i>
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	21134	7105,5	17251	5502,0	19599	10320,9
при прийнятті до виконання платіжних доручень	781	95,6	1009	77,5	717	62,4
Загальна сума усунених порушень	24984	31234,0	19901	8112,5	23609	18869,7
<i>державний бюджет</i>	<i>3853</i>	<i>24242,4</i>	<i>2889</i>	<i>2807,7</i>	<i>3521</i>	<i>8546,8</i>
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	3703	24226,7	2687	2789,4	3351	8139,4
при прийнятті до виконання платіжних доручень	150	15,7	202	18,3	170	407,4
<i>місцевий бюджет</i>	<i>21131</i>	<i>6991,6</i>	<i>17012</i>	<i>5304,8</i>	<i>20088</i>	<i>10322,9</i>
у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	20384	6899,5	16011	5227,7	19429	10268,2

<i>Продовження таблиці 2.6</i>						
при прийнятті до виконання платіжних доручень	747	92,1	1001	77,1	659	54,7

Джерело: складено на основі [39].

Як видно із таблиці, протягом періоду проведення аналізу кількість попередження при реєстрації бюджетних зобов'язань та фінансових зобов'язань значно перевищує (близько 96%) кількість заходів впливу за недотриманні вимог при поданні платіжних інструкцій, що свідчить про велику кількість проблемних питань на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань порівняно з порівняно з оплатою платіжних інструкцій.

На підставі складеного попередження працівники органів ДКСУ оформлюють протокол, тобто документ, який засвідчує факт порушення бюджетного законодавства відповідно до вимог наказу Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370 (далі – Наказ № 1370) [40].

Відповідно до пункту 4 Наказу № 1370 протокол підписується посадовою особою органу ДКСУ та складається у двох примірниках: перший для органу ДКСУ, а другий – для розпорядника коштів. У другому примірнику протоколу керівник установи розпорядника коштів протягом 2 робочих днів з дня його отримання повинен написати пояснення щодо вчиненого порушення та повернути цей примірник до органу ДКСУ.

Пунктом 1 частини першої статті 117 Кодексу визначено, що виявлені порушення мають бути усунені в строк до 30 календарних днів. Проте у разі якщо таке порушення полягає у недотриманні термінів подання документів (кошторису, бюджетного зобов'язання для реєстрації), то усунути його (змінити дату подання документу) вже неможливо.

Однак є й такі порушення, для яких може застосуватися зупинення операцій на період до усунення порушення або до закінчення терміну, на який визначення зупинення операцій (на 30 календарних днів).

Водночас складність застосування заходів впливу проявляється в тому, що:

- часто не у всіх випадках наявності підстав для застосування заходів впливу органи ДКСУ їх дійсно застосовуються;
- розпорядники коштів нерідко безвідповідально ставляться до оформлення на їх установу попередження або не усвідомлюють його наслідків.

Це призводить до послаблення фінансово-бюджетної дисципліни та допущенню у подальшому суттєвих порушень бюджетного законодавства. Тож порядок застосування заходів впливу органами ДКСУ повинен бути чітко дотриманий, а контроль у процесі казначейського обслуговування видатків державного бюджету – забезпечений на вищому рівні.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеної оцінки організації казначейського обслуговування державного бюджету за видатками зроблено наступні висновки.

1. Аналіз здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників коштів дозволив дослідити дані, якими заповнюються реєстри бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань, визначити особливості зазначення інформації у разі проведення процедур закупівель, передбачених Особливостями № 1178, розглянути основні вимоги щодо заповнення та подання до органів ДКСУ платіжних інструкцій, на підставі яких здійснюються платежі з рахунків розпорядників коштів. Наголошено на обов'язковості дотримання черговості органами ДКСУ при здійсненні оплат з бюджетних рахунків.

Обґрунтовано важливість дотримання граничних сум витрат у разі витрачання коштів державного бюджету.

2. Дослідження стану використання цифрових технологій в процесі обслуговування бюджетних коштів за видатками стало підставою для викоремлення переваг та недоліків обміну документами через СДО та запропонувати удосконалити технічні можливості системи, які дозволять зменшити випадки перебоїв в її роботі, а також наголосити на необхідності забезпечення клієнтів ДКСУ безперебійним доступом до мережі Інтернет та електропостачанням.

3. Вивчення практики щодо застосування заходів впливу за порушення розпорядниками коштів бюджетного законодавства дозволило визначити найпоширеніші порушення при подання на реєстрацію кошторисів та бюджетних зобов'язань та заходи впливу, які необхідно у таких випадках застосовувати. Аналіз інформації ДКСУ щодо кількості оформлених попереджень та усунутих порушень засвідчив, що найбільша їх кількість припадає на порушення, що допускаються при реєстрації бюджетних зобов'язань. Підкреслено які фактори ускладнюють застосування заходів впливу: незнання працівниками ДКСУ випадків, в яких необхідно застосовувати, безвідповідальність розпорядників коштів.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА ВИДАТКАМИ

3.1. Зарубіжний досвід організації казначейського обслуговування бюджетів за видатками

На сьогоднішній день фінансові системи багатьох зарубіжних країн є більш розвинутими ніж в Україні. Казначейська система обслуговування в інших розвинутих країнах функціонує вже сторіччями, наприклад, у Франції з 1806 року, Австралії – з 1901 року, Англії – з 1866 року, США – з 1789 року [39], а в Україні – лише з 1995 року. Проте розвиток казначейської системи в Україні досяг певного успішного рівня, знаходячись на якому здійснюється повноцінне обслуговування державного та місцевого бюджетів, впроваджено електронну систему обміну інформацією між клієнтами та ДКСУ та виконується інші функції. Водночас варто поглибити вивчення зарубіжної практики функціонування органів ДКСУ, що сприятиме застосуванню позитивного досвіду інших країн для України.

Казначейську систему Угорщини на місцевому рівні вивчали І. Бараті та Г. Петері, які зазначали, що система міжбюджетних фінансів Угорщини спочатку передбачала трансфerti ex ante для всіх видів організацій, наприклад, підрозділів міністерств, муніципалітетів і місцевих бюджетних організацій [41, с. 435]. Десятки міських бюджетних організацій без узгодження використовували власний бюджет. Крім того, у пошуках додаткового доходу для громад вони інвестували тимчасові надлишки готівки, але іноді не виконували своїх податкових зобов'язань. Державне казначейство Угорщини, майже як і в Україні було створено у 1996 році за зразком Казначейства Франції. Новоутворене Казначейство надавало банківські послуги центральним бюджетним установам через єдиний казначейський рахунок, управляло внутрішнім боргом центрального бюджету та

забезпечувало чисте (з вирахуванням податків) фінансування у вигляді центральних трансфертів. Муніципалітети почали створювати місцеві казначейства в 1997 році, частково як відповідь на фінансовий тиск.

Таким чином в Угорщині виникли дві основні моделі муніципального казначейства [41, с. 437]:

- «М'яка модель» – це консолідований план управління грошовими коштами, який рефінансує місцеві бюджетні організації, що знаходяться в управлінні міського фінансового управління;

- «Жорстка модель» – це незалежна казначейська організація, яка бере на себе функції планування, фінансового управління, закупівель і моніторингу від бюджетних організацій

Практику управління готівкою вивчали М. Кенгоз та Л. Секунхо, які визначали це поняття як надання потрібної суми грошей у потрібний час і в потрібному місці для виконання державних зобов'язань у найбільш економічно ефективний спосіб [42, с. 11]. Вчені наголошували, що основними особливостями сучасного управління грошовими коштами є централізовані державні банківські рахунки та створення Єдиного казначейського рахунку, здатність робити точні прогнози грошових потоків, використання короткострокових інструментів фінансування та здатність інвестувати надлишкові грошові резерви.

Враховуючи недавню пандемію COVID-19 (коронавірус) і карантинні заходи, запроваджені в багатьох країнах, урядам довелося мати справу з неочікуваним скороченням доходів і суттєвим збільшенням державних витрат завдяки пакетам фіскального стимулювання та витратам на охорону здоров'я, пов'язаним з пандемією. Таким чином, існування добре структурованого державного управління готівкою зараз навіть важливіше, ніж раніше.

Досвід розвинутих країн показує, що повне впровадження сучасного управління готівкою все ще є проблемою, навіть незважаючи на те, що система

ЄКР поширена в більшості країн, а запаси ліквідності були створені або збільшені після світової фінансової кризи.

У більшості країн управління грошовими коштами є функцією казначейства і позиціонується або як спеціальний підрозділ (Південна Африка, Косово, Руанда), або ці функції розподілено між іншими державними органами. Інституційні механізми можуть відрізнятися в країнах, але за умови забезпечення основних характеристик ефективного управління готівкою [42, с. 15].

В Італії останніми роками удосконалення нормативно-правової бази сприяло створенню моделі державного казначейства, яка передбачає розповсюдження та обмін електронними даними, активно використовується проведення платежів on-line (більше 95% транзакцій). Модель базується на взаємозв'язку між урядом та національною міжбанківською мережею, як це передбачено комп'ютеризованою загальнодержавною платіжною системою (Sistema informatizzato della Pubblich Amministrazione) [43].

У зарубіжних країнах сутність казначейського обслуговування полягає у стратегічному управлінні фінансовими ресурсами для оптимізації її ліквідності, мінімізації ризиків і максимізації загальної фінансової ефективності. Це охоплює різні види діяльності, такі як прогнозування грошових коштів, концентрація та об'єднання грошових коштів, управління інвестиціями, боргове та капітальне фінансування, управління ризиками та відповідність вимогам [44].

Казначейського обслуговування охоплює кілька важливих функцій і завдань, які необхідні для безперебійної фінансової діяльності компанії (рис. 3.1).

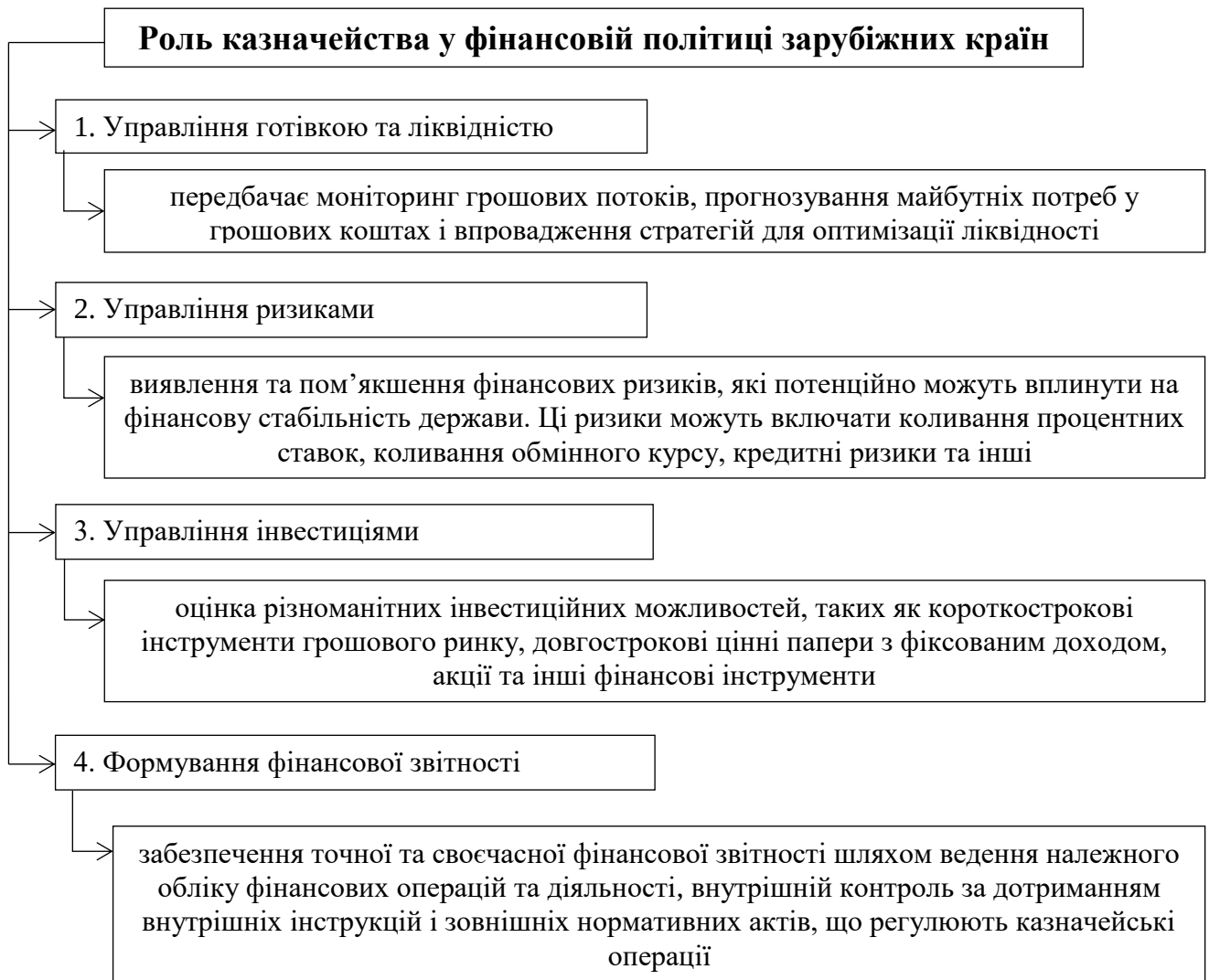


Рис. 3.1. Роль казначейства у фінансовій політиці у зарубіжних країнах*

*Джерело: складено автором на основі даних [44].

Представлені на рисунку функції можна у повній мірі забезпечити за умови професійного підходу фахівців до виконання своєї справи у системі казначейства.

У фінансовому секторі фахівці казначейства відіграють ключову роль, адже їхні обов'язки охоплюють операційний, управлінський і стратегічний рівні, кожен з яких вимагає унікального набору навичок і знань [45].

Навички та функції операційного рівня передбачають: щоденне управління готівкою, забезпечення ліквідності та управління короткостроковими

інвестиціями, прогнозування грошових коштів, розуміння ринкових тенденцій і знання систем управління казначейством. Фахівця повинні володіти детальним фінансовим аналізом та надавати пропозиції щодо оптимізації грошових потоків і скорочення витрат.

Навички та функції управлінського рівня полягають у вмінні управляти структурою капіталу, здійснювати оцінку фінансового ризику та управління відносинами з банками та фінансовими установами. Важливими є лідерські навички, стратегічне мислення та здатність орієнтуватися в складних фінансових правилах. Ці спеціалісти відповідають за розробку політики, яка зменшує ризики та відповідає стратегіям розвитку держави.

Навички та функції стратегічного рівня: передбачає перспективний підхід до управління казначейством, враховуючи технологічні досягнення та глобальні економічні тенденції у своєму стратегічному плануванні.

Підсумовуючи дослідження зарубіжного досвіду казначейської системи управління та її ролі у фінансовій політиці держави, слід відзначити кращі практики, які доцільно застосовувати в Україні, зокрема: підвищення ролі в управлінні грошовими потоками держави, налагодження технічних можливостей, удосконалення програмно-технічних комплексів, які застосовуються для обслуговування бюджетів за видатками; підвищення професійного рівня фахівців казначейства. Це сприятиме підвищенню якості казначейського обслуговування державного бюджету за видатками та зміцненню фінансової політики держави.

3.2. Напрями підвищення ефективності казначейського обслуговування державного бюджету за видатками

В умовах погіршення фінансового стану держави, що переважно спричинено наслідками воєнних дій на території України, актуальності набуває розробка

напрямів покращення казначейського обслуговування бюджетів за видатками на основі виявлених у процесі дослідження недоліків у цій сфері.

Шляхи удосконалення контрольних повноважень органів вивчала У. Ватаманюк-Зелінська, яка наголошувала про необхідність [46, с. 52]:

1) удосконалення нормативно-правових засад фінансового контролю, зокрема, встановлення єдиних підходів для всіх суб'єктів фінансового контролю, чітке розмежування їх повноважень;

2) підвищення взаємозв'язку та покращення співпраці ДКСУ з іншими суб'єктами фінансового контролю, в тому числі через єдину інформаційну систему щодо порушень бюджетного законодавства;

3) розширення незалежних повноважень ДКСУ, що дозволить запобігти тиску з їх боку не лише на період здійснення перевірок, а й у процесі прийняття рішення щодо відшкодування заподіяних державі збитків.

Крім цього автори наголошують на недоліках нормативно-правового регулювання повноважень органів ДКСУ. Так, зокрема, Ю. Голинський зазначав щодо відсутності злагодженого механізму у цьому напрямку, унаслідок чого спостерігається розпорошеність та відсутність організованості в роботі органів ДКСУ [47, с. 171]. Для оптимізації роботи вчений пропонує: забезпечити формування системної нормативно-правової бази, яка регламентує функціонування казначейської системи; провести функціональну реорганізацію органів казначейства; вдосконалити інформаційно-технологічні процеси; постійно підвищувати кваліфікацію працівників органів ДКСУ [47, с. 171].

На сучасному етапі розвитку економіки одним із основних елементів підвищення фінансової стабільності та захисту бюджетної системи є забезпечення ефективного розпорядження бюджетними коштами, злагоджена співпраця та взаємодія усіх учасників бюджетного процесу, підвищення захисту інформації та спроможності протистояння кібератакам, раціональне витрачання коштів.

В сучасних умовах органи ДКСУ є системою, представленою найактивнішими учасниками бюджетного процесу, які діють шляхом реалізації законодавчого механізму та процедур, пов'язаних з виконанням бюджетів.

Виходячи із описаних у попередніх розділах проблемних питань щодо функціонування органів ДКСУ та здійснення казначейського обслуговування слід наголосити, що основними з них є: недосконала робота СДО для передавання документів від розпорядників коштів, неуважність та низький рівень кваліфікації як працівників органів ДКСУ, так і розпорядників коштів, недостатній рівень відповідальності розпорядників коштів за бюджетні правопорушення, висока плинність кадрів, численні зміни до законодавства та окремі роз'яснення щодо застосовування бюджетного законодавства та здійснення платежів у період воєнного стану.

Окремо варто зазначити про необхідність проведення з розпорядниками коштів економічних навчань та семінарів, на яких слід розглядати актуальні вимоги бюджетного законодавства та застосування їх у практичній діяльності при виконанні державного бюджету за видатками. Такі навчальні заходи необхідно організовувати та проводити головним розпорядникам для розпорядників бюджетних коштів нижчого та рівня та одержувачів бюджетних коштів.

У свою чергу навчання та підвищення кваліфікації також необхідно проводити ДКСУ для органів ДКСУ в областях, містах, районах тощо з метою доведення актуальних вимог нормативно-правових актів Уряду, Міністерства фінансів України та роз'яснень центрального апарату ДКСУ щодо розпорядження бюджетними коштами та в частині казначейського обслуговування бюджетів за видатками. Особливо важливим також є застосування єдиних підходів до процесу казначейського обслуговування та вимог до розпорядників коштів всіма органами ДКСУ, що забезпечить підвищення фінансово-бюджетної дисципліни в цілому.

Узагальнені пропозиції щодо напрямів удосконалення казначейського обслуговування можна представити в наступному вигляді (рис. 3.1).

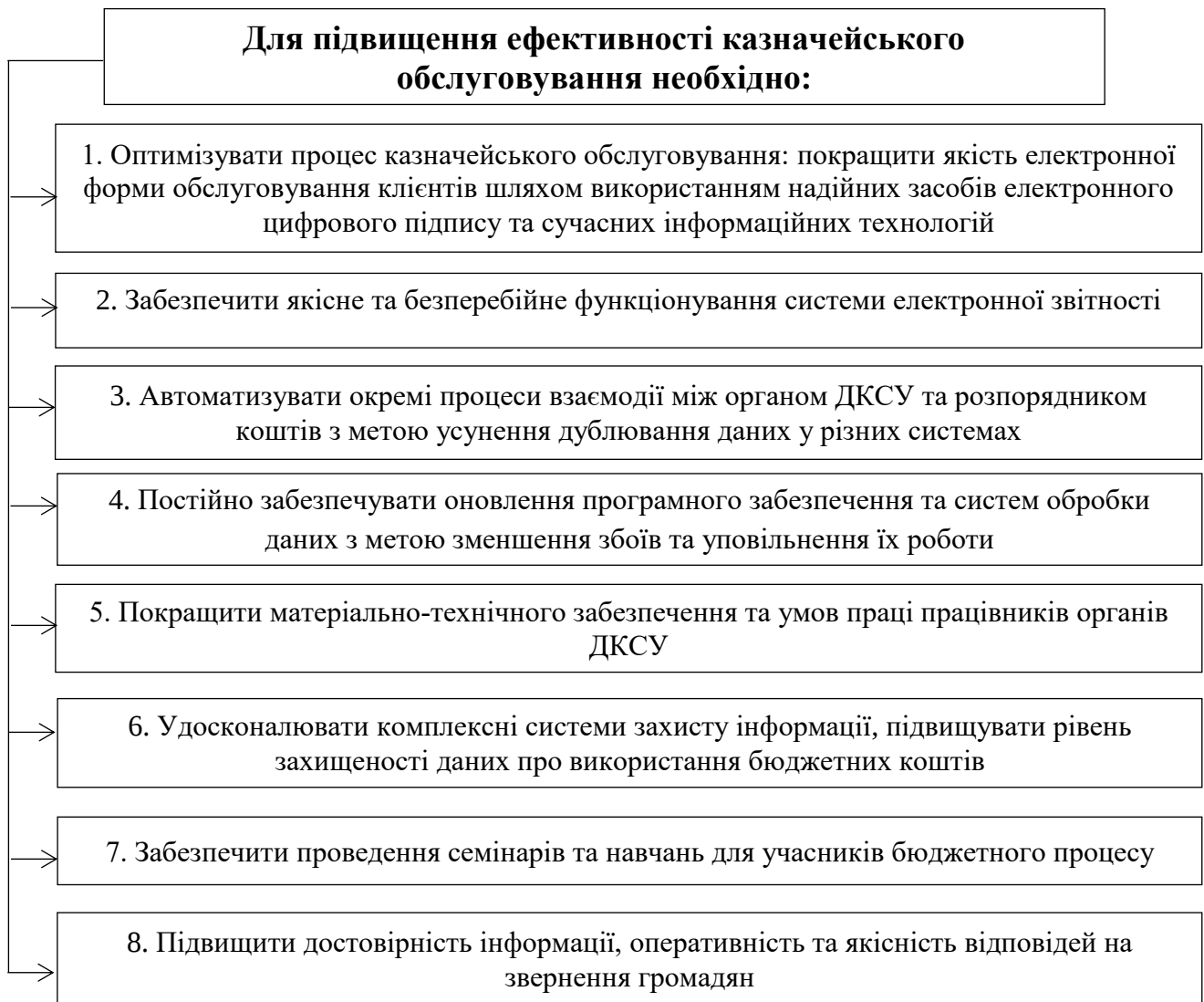


Рис. 3.2. Напрями удосконалення казначейського обслуговування державного бюджету за видатками*

*Джерело: розроблено автором.

Кожен із наведених на рисунку напрямів покращення казначейського обслуговування державного бюджету за видатками здатний забезпечити у значній мірі створення сприятливих умов для ефективного, раціонального, оперативного, надійно захищеного управління бюджетними коштами.

Отже, запропоновані напрями дозволять удосконалити казначейське обслуговування, підвищити прозорість бюджетного процесу, ефективність,

раціональність та цільове спрямування під час використання обмеженого на період війни фінансових ресурсів держави. Це сприятиме прискоренню відновлення важливої інфраструктури держави та оздоровленню економіки після економічно-політичних та воєнних криз.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження проблем та перспектив удосконалення казначейського обслуговування державного бюджету за видатками дозволило дало підстави сформулювати такі висновки.

1. Вивчення зарубіжного досвіду щодо казначейського обслуговування бюджетних коштів в системі фінансово-бюджетної політики показало, що казначейства інших країн виконують важливу роль в управлінні грошовими потоками держави та станом ЄКР. Для України цінним є досвід Франції (в частині побудови системи казначейського обслуговування), Італії (перехід на електронні платежі) та інших країн в частині підвищення кваліфікації працівників, налагодження технічних можливостей тощо.

2. Аналіз проблемних питань у сфері казначейського обслуговування державного бюджету за видатками дозволив сформулювати напрями, в яких слід працювати Уряду, органам ДКСУ та розпорядникам коштів щоб покращити та удосконалити казначейське обслуговування. Ці напрями насамперед стосуються: посилення захисту інформації, удосконалення програмно-технічних комплексів, які використовуються у процесі прийняття та обробки інформації під час виконання бюджетів, підвищення кваліфікаційного рівня фахівців, задіяних у процесі використання коштів. Запропоноване дозволить покращити якість казначейського обслуговування.

ВИСНОВКИ

У роботі досліджено проблеми казначейського обслуговування державного бюджету за видатками та запропоновано напрями їх вирішення.

1. Визначено сутність видатків бюджету, якою запропоновано вважати економічні відносини, що пов'язані з розподілом фінансових держави та спрямовані на забезпечення населення країни необхідними для життя та розвитку товарами та послугами з дотриманням принципів законності та максимальної ефективності. Доведено, що для того щоб видатки бюджету забезпечили підвищення виробництва, рівня життя населення, зменшення безробіття, пришвидшення економічного розвитку, необхідним є раціональне спрямування та витрачання бюджетних видатків. Наголошено на важливості ретельного вивчення інструкції щодо застосування КЕКВ учасниками бюджетного процесу та правильного визначення характеристик платежу.

2. Визначено етапи казначейського обслуговування державного бюджету за видатками, умови та порядок подання на реєстрацію та взяття на облік в органах ДКСУ бюджетних зобов'язань розпорядників коштів. Розглянуто різні види закупівель, за результатами яких укладаються договори про закупівлю. З'ясовано перелік основних документів, які необхідно подавати розпорядникам на стадії реєстрації бюджетних, бюджетних фінансових зобов'язань та проведення платежів, а також виділено недоліки у цьому порядку та встановлених термінів реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань. Обґрунтовано пропозиції щодо внесення змін до Порядку № 309 в частині уточнення термінів подання на реєстрацію бюджетних зобов'язань.

3. Проаналізовано дані, якими необхідно заповнювати реєстри бюджетних та бюджетних фінансових зобов'язань у разі взяття таких зобов'язань за різними КЕКВ, визначено особливості зазначення інформації в реєстрах у разі проведення процедур закупівель. Наголошено на великій кількості помилок, переважно

технічного характеру, які допускаються розпорядниками коштів при заповненні реєстрів бюджетних зобов'язань. Наголошено на зменшенні ресурсної забезпеченості ЄКР під час дії воєнного стану та акцентовано увагу на обов'язковості дотримання черговості проведення платежів органами ДКСУ. Обґрунтовано необхідність дотримання граничних сум витрат розпорядниками коштів при закупівлі автомобілів, меблів та іншого майна для потреб своєї установи та дієвості контролю з боку органів ДКСУ у цьому напрямі.

4. Наведено послідовні етапи підключення розпорядників коштів до СДО та обґрунтовано переваги та недоліки використання цієї системи, серед яких переважають переваги, але водночас основним недоліком є уповільнена робота, особливо в період навантаження (наприкінці місяця та бюджетного року), що перешкоджає своєчасному здійсненню видатків розпорядників коштів. Запропоновано удосконалення технічних можливості СДО та зменшення збоїв у її роботі, а також забезпечення клієнтів ДКСУ безперебійним доступом до мережі Інтернет та електропостачанням.

5. Визначено, що найпоширенішими порушеннями є невідповідність документів та недотримання вимог щодо оформлення кошторисів та бюджетних зобов'язань, зазначено види заходів впливу, що слід у таких випадках застосовувати. Аналіз даних ДКСУ показав, що найбільша кількість заходів впливу у вигляді попереджень про неналежне дотримання бюджетного законодавства припадає на порушення, що допускаються при реєстрації бюджетних зобов'язань. Виокремлено фактори, що ускладнюють застосування заходів впливу: низький рівень професійності працівників ДКСУ та безвідповідальність розпорядників коштів.

6. Зарубіжний досвід казначейського обслуговування бюджетних коштів дозволив підкреслити роль та основні функції казначейства: управління грошовими потоками держави, ризиками, інвестиціями, формуванням фінансової звітності та станом ЄКР. Визначено якості та професійні компетентності

працівника казначейства, яким він повинен відповідати в інших країнах. Обґрунтовано, що кращими практиками зарубіжного досвіду, які можна застосувати в Україні, є відзначити: підвищення ролі в управлінні грошовими потоками держави, налагодження технічних можливостей, удосконалення програмно-технічних комплексів, які застосовуються для обслуговування бюджетів за видатками; підвищення професійного рівня фахівців казначейства. Це сприятиме підвищенню якості казначейського обслуговування державного бюджету за видатками та зміцненню фінансової політики держави.

7. Сформульовано напрями удосконалення казначейського обслуговування бюджетів за видатками, а саме: посилення захисту інформації, удосконалення програмно-технічних комплексів та обмін електронною інформацією, проведення навчань та семінарів для учасників бюджетного процесу, покращення матеріально-технічного забезпечення органів ДКСУ, посилення співпраці між органами ДКСУ та розпорядникам коштів. Запропоноване сприятиме прискоренню економічного відновлення держави та після економічно-політичних та воєнних криз.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лисяк Л., Качула С. Бюджетна політика у сфері видатків в координатах соціального розвитку. *Світ фінансів*. 2020. Вип. 4(65). С.39–55.
2. Формування видатків бюджету : монографія / Ю.Д. Радіонов. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 616 с.
3. Биховченко В. П. Управління видатками державного бюджету України. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 4. С. 13–24.
4. Сідельникова Л., Рудик С. Концептуальні засади сутності видатків державного бюджету на оборону. *Економіка та суспільство*. 2021. № 28. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-28-45> (дата звернення: 21.02.2024).
5. Левицька І., Климчук А., Білецька Н., Білогор Л. Державні видатки України: проблеми та перспективи їх вирішення. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. 3(50). С. 52–62.
6. Бюджетний кодекс України : кодекс України від 08.07.2020 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 09.11.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 15.02.2024).
7. Про бюджету класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11. Дата оновлення: 22.12.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 15.02.2024).
8. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету : наказ Міністерства фінансів України 12.03.2012 № 333 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 21.06.2012 № 754), зареєстрований в Міністерстві юстиції України 27 березня 2012 р. за № 456/20769. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 02.02.2024).
9. 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.

10. Поліщук В. Казначейська форма обслуговування бюджетів України в контексті забезпечення збалансованої фінансової політики. *Вісник соціально-економічних досліджень. Фінанси, банківська справа та страхування*. № 3–4(78–79). С. 108–121.

11. Курганська Е. І. Проблеми казначейського управління фінансовими ресурсами в умовах політичної кризи при переході на систему дистанційного обслуговування. *Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць. Одеса : Одеський національний економічний університет*. 2022. № 1-2 (80-81). С. 95–109.

12. Гончаренко Н. Г. Роль та значення казначейського обслуговування в роботі фінансового господарства військових частин національної гвардії України. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2022. № 1. С. 1–7.

13. Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. Дата оновлення: 24.03.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.02.2024).

14. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17 січня 2013 р. за № 130/22662. Дата оновлення: 16.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text> (дата звернення: 15.02.2024).

15. Публічний звіт Голови Державної казначейської служби України за 2023 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2023/zvit_kazna_2023.pdf (дата звернення: 03.03.2024).

16. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17 січня 2013

р. за № 130/22662. Дата оновлення: 16.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text> (дата звернення: 15.02.2024).

17. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. Дата оновлення: 16.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення: 08.02.2024).

18. Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України “Про публічні закупівлі”, на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування : постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2022 р. № 1178. Дата оновлення: 02.04.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.04.2024).

19. Деякі питання здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2022 р. № 1275. Дата оновлення: 01.03.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1275-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.03.2024).

20. Русін В. Особливості функціонування органів Державної казначейської служби України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип 47. С. 1–6.

21. Піхоцька О. М. Аналіз виконання бюджетів в період воєнного стану. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна*. 2022. Вип 35. С. 25–32.

22. Інформація про закупівлі товарів, робіт та послуг за бюджетні кошти. URL: <https://prozorro.gov.ua/> (дата звернення: 05.03.2024).

23. Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг : постанова Національного банку України від 29.07.2022 р. № 163. Дата оновлення: 24.12.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text> (дата звернення: 03.04.2024).

24. Порядок виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану : постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.2021 р. № 590. Дата оновлення: 27.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF/ed20240229#Text> (дата звернення: 05.03.2024).

25. Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 р. № 332. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2001-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.03.2024).

26. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2001 р. № 332: постанова Кабінету Міністрів України від 04.02.2016 р. № 102. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/102-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.03.2024).

27. Про граничні суми витрат: рішення Кременчуцької міської ради Полтавської області від 11.11.2022 р. URL: https://www.kremen.gov.ua/?view=search&search_type=all&search_all=%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96 (дата звернення: 03.03.2024).

28. Малиновський В. Я. Стратегічні аспекти цифрової трансформації соціальної сфери. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2021. Вип. 1 (147). С. 27–31.

29. Микитюк І. С. Теоретичні засади цифровізації казначейства України. *Економічний вісник університету «Економіка знань. Інноваційна економіка»*. 2022. № 54. С. 19–23.

30. Рошило В. І. Ковалевич Д. А. Реалії та перспективи розвитку системи казначейства України. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2022. Вип 2(86). С. 66–78.

31. Антонова І. Система дистанційного обслуговування «Клієнт Казначейства – Казначейство» URL: <https://radnuk.com.ua/zhurnaly/systema-dystantsiinoho-obsluhovuvannia-kliient-kaznacheistva-kaznacheistvo/> (дата звернення: 03.03.2024).

32. Деякі питання дистанційного обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів : Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.11.2017 р/ № 816-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/816-2017-%D1%80#Text> (дата звернення: 03.03.2024).

33. Клієнт Казначейства – Казначейство. URL: <https://www.treasury.gov.ua/kliient-kaznachejstva-kaznachejstvo> (дата звернення: 03.03.2024).

34. Регламент роботи СДО з використанням ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство»: наказ Державної казначейської служби України від 20.07.2020 р. № 189. URL: <https://www.treasury.gov.ua/news/reglament-roboti-sistemi-distancijnogo-obslugovuvannya-z-vikoristannyam-programno-tehnichnogo-kompleksu-kliient-kaznachejstva-kaznachejstvo> (дата звернення: 03.03.2024).

35. Дубик В. Я., Омелян Н. І. Підвищення якості казначейського виконання видаткової частини Державного бюджету України. *Молодий вчений*. 2018. № 2 (34). С. 709–713.

36. Назар Ю. С. Протидія порушенням бюджетного законодавства: монографія. Львів: СПОЛОМ, 2021. 453 с.

37. Савастєєва О. Вектори трансформації повноважень казначейства в сучасних умовах виконання місцевих бюджетів. *Гроші, фінанси і кредит*. 2020. №39. С. 359–364.

38. Методичні рекомендації щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : наказ Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. № 394. Дата оновлення: 25.07.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va394840-12#Text> (дата звернення: 05.03.2024).

39. Інформація щодо наданих органами Казначейства розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства за 2022-2023 роки. URL: <https://www.treasury.gov.ua/timeline?&type=posts> (дата звернення: 05.03.2024).

40. Порядок складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства : наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 30 листопада 2010 р. за № 1201/18496. Дата оновлення: 16.02.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10#Text> (дата звернення: 05.03.2024).

41. Barati I, Péteri G. Municipal Treasury. *Local management: structural adjustment and future challenges*. 1998. Part 2. Section 2. P. 433–453.

42. Cangoz, M., Secunho, L. Cash management: how do countries perform sound practices? *Revista Nacional de Administración*. 2021. Vol.12. C. 11–28.

43. Treasury services. URL: <https://www.bancaditalia.it/compiti/tesoreria/index.html?com.dotmarketing.htmlpage.language=1&dotcache=refresh> (дата звернення: 03.03.2024).

44. Understanding Treasury Management: Functions, Objectives, and Challenges. URL: <https://www.highradius.com/resources/Blog/treasury-management-process-functions/> (дата звернення: 08.03.2024).

45. Moa F. The Evolving Role of Treasury Professionals: Skills and Functions Across All Levels. URL: <https://www.linkedin.com/pulse/evolving-role-treasury-professionals-skills-functions-fabian-moa-2aujc> (дата звернення: 05.03.2024).

46. Себестянович І., Ватаманюк-Зелінська У. Реалізація контрольних повноважень органами ДКСУ щодо видатків державного бюджету України. *Збірник наукових праць ЛОГОΣ*. № 1. 2020. С. 51–53.

47. Голинський Ю. О. Проблеми та шляхи вдосконалення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 12, ч. 2. С. 169–172.